Rok VI CZERWIEC 1937 Nr 6

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU SZÓSTEGO.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1798.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Właściwość miejscowa władzy wymiarowej[1]): Załatwienie prośby o zarządzenie wymiaru w okręgu, w którym znajduje się główne źródło dochodu.

Postanowienie, odmawiające prośbie płatnika o zastosowanie przepisu art. 14 § 3 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), powinno zawierać odpowiednie uzasadnienie.

Wyrok NTA z 23 kwietnia 1937 l. rej. 6278/35 w sprawie Witolda Wołodźki przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zmiany właściwości miejscowej władzy do wymiaru podatku dochodowego.

Podaniem, wniesionym do Ministerstwa Skarbu 1 maja 1935, prosił dr Witold Wołodźko, lekarz praktykujący w Wilnie i współwłaściciel nieruchomości w Warszawie, z powołaniem się na art. 14 § 3 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.), o zarządzenie, by mu podatek dochodowy był wymierzony nie w Wilnie, lecz w Warszawie. W odpowiedzi na to podanie zawiadomił 3 Urząd Skarbowy w Wilnie dra Wolodźkę, że Ministerstwo Skarbu postanowieniem z 20 września 1935 podania tego nie uwzględniło.

Na to postanowienie ministerialne wniósł dr Wołodźko skargę do NTA, w której zarzuca wadliwość postępowania z powodu niepodania mu powodów odmownego załatwienia jego podania.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę powołuje się na art. 14 § 1 O. P. i wnosi o oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

NTA rozważył co następuje:

Ordynacja Podatkowa stanowi w art. 14 § 3, że jeśli źródło dochodu znajduje się w kilku okręgach wymiarowych, wymierza się podatek dochodowy w tym okręgu, w którym znajduje się większa część lub też główne źródło dochodu. Otóż skarżący powołując się w podaniu swym na art. 14 § 3 O. P. tym samym niewątpliwie zakwestionował właściwość miejscową Urzędu Skarbowego w Wilnie z powodów, o których mowa w tym przepisie. Jeśli zatem władza pozwana, załatwiając podanie skarżącego odmownie, była innego zapatrywania, to winna była w myśl art. 40 O. P. skarżącemu być podana do wiadomości tak odnośna podstawa prawna, na której oparto odmowne załatwienie, jak — celem umożliwienia mu należytej obrony przed NTA — odpowiednie uzasadnienie załatwienia.

---

[1]) Por. OPA 1255/35 (pojęcie głównego źródła dochodu).

Skoro jednak skarżącego o odmownym załatwieniu podania zawiadomiono bez podania jakichkolwiek motywów, a skarżący w skardze właśnie brak uzasadnienia zaskarżonego postanowienia zarzuca, powołując się wprawdzie mylnie na rozporządzenie o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), które w myśl art. 112 p. b) tegoż rozporządzenia nie dotyczy postępowania w sprawach podatkowych, to NTA uznał, iż naruszono formy postępowania ze szkodą dla skarżącego i uchylił zaskarżone postanowienie. . . .

1799.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Forma decyzji odwoławczej: Podpis[1]).

Ani ustawa o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), ani Ordynacja Podatkowa nie wymaga podpisu na decyzji odwoławczej obok urzędowej pieczęci.

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 4213/34 i 4214/34 w sprawie Towarzystwa Naukowego we Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

. . . Ustawa o podatku dochodowym w żadnym przepisie nie wymaga podpisu na decyzji odwoławczej obok urzędowej pieczęci. Art. 73 ust. 4 (w brzmieniu rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 21 października 1932 poz. 767 Dz. Ust.) postanawia tylko, że zapadłe decyzje instancji odwoławczej wraz z aktami spraw przesyła się przewodniczącemu komisji szacunkowej, względnie skarbowej władzy „celem zawiadomienia płatników...". Rozporządzenie wykonawcze (poz. 298/21 Dz. Ust.) w § 139 przepisuje, iż na podstawie uchwał komisji odwoławczej izba skarbowa zawiadamia podatników o wyniku rozstrzygnięcia odwołań — nie określając bliżej formy tego zawiadomienia, w szczególności nie wspominając nic o podpisie. Nie zawiera takich postanowień także art. 66 ustawy, w którym mowa o nakazach płatniczych. Natomiast przepis wykonawczy do tego artykułu, tj. § 133 rozp. wykon. postanawia, że nakazy płatnicze powinny być opatrzone „podpisem lub pieczęcią" przewodniczącego komisji szacunkowej. Nie ma w ustawie ani w przepisach wykonawczych pod-

---

[1]) Por. OPA 621/34, 1175/35, 1833/37.

stawy do mniemania, że większe wymagania w tym względzie stawiane są w odniesieniu do zawiadomień o decyzjach odwoławczych. Zauważyć należy, że także nowa Ordynacja Podatkowa (poz. 134/36 Dz. Ust.) w art. 40 przepisuje, że orzeczenie powinno zawierać „podpis lub pieczęć władzy", a tak samo w art. 95 określa formę nakazów płatniczych....

1800.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Przepisy przejściowe Ordynacji Podatkowej: Prawa płatnika w postępowaniu odwoławczym w przypadku zaoczności, orzeczonej przez władzę wymiarową na zasadzie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

Także w przypadku zaoczności, orzeczonej przez władzę wymiarową na zasadzie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., prawa płatnika w postępowaniu odwoławczym, podlegającym przepisom Ordynacji Podatkowej, należy oceniać według art. 107 i nast. tej Ordynacji (poz. 134/36 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 23 kwietnia 1937 l. rej. 187/37 w sprawie Icka Londona przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Komisja Odwoławcza uchwałą z 28 sierpnia 1936 nie uwzględniła odwołania przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1934, motywując decyzję tym, iż wymiar nastąpił zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., a w szczególności przy zastosowaniu przepisu art. 63 ust. 2, gdyż na przedstawione w myśl art. 58 wątpliwości udzielone wyjaśnienia nie usunęły dostatecznie wątpliwości co do prawdziwości i dokładności złożonego zeznania, ponieważ wyjaśnienia te nie zostały poparte żadnymi dowodami.

Skarga podnosi zarzut, iż Komisja Odwoławcza nie rozprawiła się z zarzutami odwołania, naruszając w ten sposób formy postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Władza pozwana, istotnie, nie rozprawiła się z zarzutami odwołania. Z motywów zaskarżonego orzeczenia wynika, że uważała się za uprawnioną do takiego postąpienia z uwagi na zaoczność wymiaru, orzeczoną

przez władzę wymiarową na zasadzie przepisu art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 411/25 Dz. Ust. W odpowiedzi na skargę władza pozwana uzasadnia bliżej to stanowisko wywodząc, iż płatnik popadł w zaoczność z powodu udzielenia gołosłownej odpowiedzi na dekret wątpliwości w postępowaniu wymiarowym, skutki zaś zaoczności wyrażają się w tym, że płatnik traci prawo udziału w ustalaniu faktycznych podstaw wymiaru i prawo zwalczania tych podstaw ustalonych przez instancję wymiarową, a pozostają mu tylko zarzuty natury prawnej. Takie określenie skutków zaoczności jest zgodne z judykaturą NTA, opartą na dawnym stanie prawnym, z czasu przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej. W szczególności teza NTA, iż skutki zaoczności, orzeczonej przez władzę wymiarową, obejmują także postępowanie odwoławcze, opiera się na art. 68 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, w myśl którego płatnicy korzystają w postępowaniu odwoławczym z tych samych praw jak w postępowaniu wymiarowym. Jest rzeczą jasną, że skoro Ordynacja Podatkowa (art. 216 § 2 p. c w tekście poz. 134/36 Dz. Ust.) uchyliła obok innych przepisów proceduralnych także art. 68 ustawy o podatku dochodowym, wymieniona teza, na tym przepisie oparta, może być jeszcze aktualna tylko w tym zakresie, w jakim mimo wejścia w życie Ordynacji mają być nadal stosowane owe uchylone przepisy. Mianowicie w myśl art. 209 § 2 O. P. postępowanie odwoławcze ma się odbywać według przepisów dawniej obowiązujących, jeżeli odwołanie, wniesione przed wejściem w życie Ordynacji, nie było w tej dacie jeszcze rozstrzygnięte. Natomiast we wszystkich innych przypadkach postępowanie odwoławcze podlega przepisom Ordynacji (zob. motywy wyroku z 10 grudnia 1936 l. rej. 3071/36[1])). W tych przypadkach zatem także prawa płatników w postępowaniu odwoławczym oceniać należy wyłącznie według przepisów Ordynacji (art. 107 i następne), i to również w razie zaoczności orzeczonej w postępowaniu wymiarowym, skoro dla tego przypadku przepisy przejściowe Ordynacji nie przewidują żadnego wyjątku.

Ponieważ więc w rozpoznanej sprawie odwołanie wniesione zostało po wejściu w życie Ordynacji i w konsekwencji postępowanie odwoławcze powinno było się odbywać według przepisów Ordynacji — należało pod kątem widzenia tych przepisów rozpoznać zarzuty odwołania i z nimi się rozprawić.

Uchybienie temu obowiązkowi stanowi istotną wadliwość postępowania, która uzasadnia uchylenie zaskarżonego orzeczenia (art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.).

---

1) OPA 1660/37.

1801.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Oprocentowanie nadpłat, powstałych przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej.

Przepis art. 208b[1]), dodanego po art. 208 O. P. dekretem Prezydenta Rzplitej z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust., nie ma zastosowania do kwot ujawnionych nadpłat przed 15 stycznia 1936. (Teza).

Wyrok NTA z 20 marca 1937 l. rej. 6585/35 w sprawie firmy: Akwawit — Rektyfikacja Spirytusu Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie oprocentowania nadpłaty podatku dochodowego.

Firma: Akwawit — Rektyfikacja Spirytusu Sp. Akc. w Poznaniu wpłaciła 19 lipca 1934 wymierzony jej za r. 1933 podatek dochodowy w kwocie 6.153 zł 70 gr. W wyniku wniesionego odwołania zarządzony został 4 czerwca 1935 odpis w kwocie 4.378 zł 59 gr.

Podaniem, wniesionym 11 lipca 1935 do Grodzkiej Izby Skarbowej w Warszawie, zgodziła się firma na zaliczenie powstałej nadpłaty na płatny 15 lipca 1935 podatek dochodowy za r. 1934 i prosiła, powołując się na art. 131 O. P. (poz. 346/34 Dz Ust.), o przyznanie oprocentowania nadpłaty po 4% od 19 lipca 1934 do 14 lipca 1935.

Podanie to załatwiła Izba Skarbowa w Poznaniu odmownie decyzją z 23 sierpnia 1935, a wniesionego od tej decyzji odwołania nie uwzględniło Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 27 września 1935 zaznaczając, że skoro Ordynacja Podatkowa weszła w życie 1 października 1934, to w myśl art. 131 tejże oprocentowaniu podlegają nadpłaty, powstałe pod jej działaniem, a więc nadpłaty zaistniałe po dacie 1 października 1934.

Na to orzeczenie wniosła firma skargę do NTA, w której zarzuca obrazę art. 131 O. P.

Władza pozwana w odpowiedzi wnosi o oddalenie skargi jako nieuzasadnionej i zaznacza, że w związku z postanowieniami art. 208b O. P. w brzmieniu dekretu Prezydenta Rzplitej z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust. o zmianie Ordynacji Podatkowej zarzuty skargi są bezprzedmiotowe.

NTA rozważył co następuje:

Sporną kwestię, czy powstałe przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej nadpłaty podatkowe podlegają oprocentowaniu, należy w danym wypadku, skoro zaskarżone orzeczenie zostało wydane w czasie obowiązywania Ordynacji w jej pierwotnym brzmieniu (poz. 346/34 Dz. Ust.), rozstrzygnąć jedynie na podstawie postanowień Ordynacji w tym

---

[1]) Art. 211 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

brzmieniu. Dekret Prezydenta Rzplitej z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust. zaś, który wszedł w życie 15 stycznia 1936 i nie ma mocy wstecz działającej a na który władza pozwana w odpowiedzi na skargę się powołuje, przy ocenie legalności zaskarżonego orzeczenia w rachubę wchodzić nie może, gdyż w czasie wydania tegoż orzeczenia nie obowiązywał.

Otóż miarodajny w danej sprawie art. 131 O. P. w pierwotnym brzmieniu stanowi w § 1, że sumy, nadmiernie lub nienależnie wpłacone w podatkach, powinny być zaliczone na poczet innych płatnych należności płatnika, a w ich braku — zwrócone w gotówce, a w § 4, że podlegające zwrotowi lub zaliczeniu nadpłaty oprocentowuje się w stosunku 4 od sta rocznie, licząc od dnia wpłaty sumy, uznanej przez władzę skarbową za niesłusznie pobraną. Z postanowień tych wcale nie wynika, by one normowały jedynie nadpłaty powstałe pod panowaniem Ordynacji Podatkowej, skoro w postanowieniach tych jest mowa o nadpłatach w ogóle, bez jakiegokolwiek ograniczenia. Również w § 106 rozp. wykon. z 19 września 1934 poz. 821 Dz. Ust., w którym jest mowa o ujawnionych nadpłatach, przypadających do zwrotu w gotówce i o oprocentowaniu tych nadpłat, pojęcia nadpłat wcale nie ścieśniono. Z postanowień tych wynika jedynie, że ustawodawca zaliczenie nadpłat na poczet innych należności płatnika, względnie zwrot nadpłat i ich oprocentowanie uzależnił od faktu, by nadpłaty ujawniły się (zostały uznane) pod panowaniem Ordynacji, bez względu jednak na to, kiedy one powstały. Dopiero przytoczonym wyżej przepisem dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust. uzależniono oprocentowanie nadpłat od okoliczności, by one powstały pod panowaniem Ordynacji. Przepis ten jednakże, jak już wspomniano wyżej, w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia nie obowiązywał.

Skoro zatem władza pozwana odmówiła skarżącej oprocentowania nadpłaty podatkowej z tego powodu, iż powstała ona przed wejściem w życie Ordynacji (poz. 346/34 Dz. Ust.), a okoliczność ta, jak wykazano, w danym wypadku była bez znaczenia, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1802.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Osoba uprawniona przy przedmiotach wydzierżawionych.[1])

Okoliczność, że dzierżawca zobowiązał się — oprócz zapłaty czynszu

---

[1]) Por. OPA 244/33, 1803/37, 1804/37.

dzierżawnego — do pewnych świadczeń na rzecz wydzierżawiającego tytułem amortyzacji przedmiotu dzierżawy, nie pozbawia wydzierżawiającego prawa do odpisania na zużycie tego przedmiotu. (Teza).

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 8712/34 w sprawie Fritza Bogatscha przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Skarga zarzuca zaskarżonemu orzeczeniu obrazę prawa z tego powodu, że nie uwzględniono odpisania na zużycie nieruchomości, maszyn i urządzeń browaru, wydzierżawionych spółce z ogr. odp. E. Schneider. . . .

NTA rozważył co następuje:

Uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia w kwestii odpisania na zużycie brzmi: „Kosztów amortyzacji budynków i urządzenia browaru nie potrącono od dochodu, ponieważ w myśl umowy z 9 grudnia 1919 koszty te ponosi firma E. Schneider T. z o. p. i nagromadzony fundusz amortyzacyjny firma jest obowiązana wypłacić rekurentowi po upływie okresu dzierżawnego". Według powołanego tu postanowienia umowy dzierżawy dzierżawczyni obowiązana jest, oprócz zapłaty czynszu dzierżawnego, „do uiszczenia amortyzacji w kwocie 8.000 mk rocznie; świadczenie to nie winno jednakże być uskutecznione gotówką, lecz przez nazbieranie funduszu amortyzacyjnego u dzierżawczyni w ten sposób, że w rocznym bilansie towarzystwa każdorazowo 8.000 mk jako amortyzacja wstawione zostaną pod pasywa; po ukończeniu stosunku dzierżawnego należy kwotę nazbieranego funduszu amortyzacyjnego wypłacić wydzierżawiającym, o ile nie zostanie przedtem pomiędzy obecnie wydzierżawiającą (!) lub jej następcami prawnymi i dzierżawczynią zawarta inna umowa". Skarga trafnie zarzuca, że to postanowienie umowy dzierżawy nie może pozbawić skarżącego, u którego obiekty, oddane w dzierżawę, stanowią źródło dochodu włączone do podstawy wymiaru, prawa potrącenia od przychodu odpisu na zużycie w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Wprawdzie władza pozwana ma oczywiście rację, kiedy w odpowiedzi na skargę podnosi, że płatnik nie może korzystać podwójnie z odpisu na amortyzację, ale takiemu stanowi rzeczy, niewątpliwie niezgodnemu z ustawą, zapobiega traktowanie jako dochodu w myśl art. 6 ustawy wszystkich przychodów otrzymanych przez podatnika z danego źródła, a zatem także przychodu otrzymanego od dzierżawcy tytułem amortyzacji przedmiotu dzierżawy. Jest to wszak uzupełnienie czynszu dzierżawnego. Jasne jest, że ten sam wynik rachunkowy przy ustalaniu podstawy wymiaru da nieuwzględnienie ani potrącenia na amortyzację, ani z drugiej strony — tego, co właściciel

obiektu otrzymuje od dzierżawcy tytułem amortyzacji, póki te pozycje: bierna i czynna równoważą się. Koniecznym warunkiem takiej kompensacji jest jednak, by podatnik istotnie przychód z wspomnianego tytułu „otrzymał“ (art. 6 ustawy), „rzeczywiście osiągnął“ (art. 16). W spornym przypadku akta nie ujawniają, by istnienie tego warunku zostało ustalone, nie wspomina też o tym zaskarżone orzeczenie.

Ponieważ władza pozwana pod tym kątem widzenia nie rozpoznała żądania odwołania, należało w tym punkcie uznać zaskarżone orzeczenie za dotknięte istotną wadliwością....

1803.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Osoba uprawniona przy przedmiotach wydzierżawionych[1]).

Dzierżawcy nie służy prawo do odpisań na zużycie dzierżawionych przedmiotów.

Wyrok NTA z 2 maja 1935 l. rej. 2631/32 w sprawie Klausa Hegenscheidta przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przedmiotem sporu jest nieuwzględnienie przez władze wymiarowe potrącenia odpisów amortyzacyjnych z wartości budynków, należących do dzierżawionego przez skarżącego gospodarstwa wiejskiego. Skarżący opiera się na fakcie, iż amortyzacja ta nie została przy wymiarze podatku dochodowego właścicielowi danej nieruchomości również potrącona, a to skutkiem tego, że właściciel w swym zeznaniu o dochodzie potrącenia tego nie uwzględnił. Z faktu tego wyprowadza skarżący wniosek, że amortyzacja ta winna była zostać z urzędu uwzględniona, a skoro to się nie stało, zachodzi podwójne opodatkowanie i potrącenie winno być uwzględnione przy wymiarze podatku dochodowego skarżącemu.

NTA nie uznał tego wnioskowania za słuszne. Odpisy na zużycie są dopuszczalne w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) odnośnie do przedmiotów majątkowych, wchodzących w skład

---

[1]) Por. OPA 1802/37, 1804/37.

źródła dochodu podatnika (zob. tezę wyroku z 6 kwietnia 1933 l. rej. 2047/31, Zb. wyr. nr 655 S[1])). Dla dzierżawcy źródłem dochodu są prawa dzierżawne, przysługujące mu na własności osób trzecich — wchodzące więc w skład tej własności budynki są częścią źródła dochodu wydzierżawiającego, a nie dzierżawcy. Z tego powodu przepis § 30 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.)[2]) wyklucza potrącenie odpisów na zużycie tych przedmiotów, które nie są własnością dzierżawcy, od dochodu dzierżawcy. Słusznie tedy dokonane przez skarżącego odpisy na budynkach, nie będących jego własnością, nie zostały przy wymiarze podatku dochodowego uwzględnione. Skoro więc w odniesieniu do skarżącego wymiar jest prawnie uzasadniony, skarga nie może być uwzględniona, a wywody dotyczące niesłusznego wymiaru podatku osobie trzeciej bez uwzględnienia odpisów na zużycie, nie mogą być brane pod uwagę przez NTA, gdyż skarżącemu brak w myśl art. 49 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) legitymacji do podnoszenia tych zarzutów.

W tym stanie rzeczy NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1804.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Osoba uprawniona przy przedmiotach wydzierżawionych[3]).

Okoliczność, że dzierżawca zobowiązał się do wyrównania wydzierżawiającemu, po zakończeniu długoletniej dzierżawy, ubytku wartości dzierżawionych przedmiotów, nie uzasadnia prawa dzierżawcy do corocznych odpisań na zużycie tych przedmiotów.

Wyrok NTA z 14 września 1936 l. rej. 6008/33 w sprawie firmy: „Mąka — Sp. z ogr. por." w Pelplinie przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego... amortyzacji budynków i maszyn dzierżawionego przez skarżącą młyna.

---

[1]) OPA 244/33.

[2]) § 28 ust. 2 p. b) rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

[3]) Por. OPA 1802/37, 1803/37.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Władza pozwana oparła doliczenie... na przepisie art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).... Władza pozwana kwalifikuje dane pozycje bilansu jako niepotrącalne rezerwy, natomiast skarżąca wedle treści tak bilansu i protokołu badania ksiąg, jak i jej wyjaśnień, odwołania i skargi, traktuje te pozycje jako amortyzację budynków i maszyn, nie będących jej własnością, lecz użytkowanych przez nią na podstawie umowy dzierżawy, w myśl której skarżąca odpowiada za pełną wartość tych obiektów, objętą w chwili rozpoczęcia dzierżawy, i ma obowiązek w razie ubytku tej wartości skutkiem zużycia wyrównać przy ekspiracji stosunku dzierżawy (w r. 1941) właścicielowi ten ubytek. Jednak w płaszczyźnie przepisów ustawy o podatku dochodowym prawo potrącenia odpisów na zużycie przysługuje jedynie właścicielowi obiektów, stanowiących źródło jego dochodu. Źródłem zaś dochodu dzierżawcy są jego prawa wynikające z umowy dzierżawnej, które nie są równoznaczne z użytkowanymi na ich podstawie obiektami majątkowymi. Specyficzny stosunek między skarżącą a właścicielem danych obiektów uzasadniałby uwzględnienie jako kosztów uzyskania dochodu skarżącej, podpadających pod przepisy art. 6 ustawy, tylko wydatków na utrzymanie zgodnie z umową przedmiotu dzierżawy w dobrym stanie. Odkładane natomiast, w przewidywaniu konieczności poniesienia w przyszłości tego rodzaju wydatków, części zysków bilansowych stanowią niepotrącalną w myśl art. 21 ust. 2 rezerwę....

1805.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Przedmioty podlegające amortyzacji[1]).— Wydatki na zastępstwo adwokackie w sprawie wyłączeń z ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

---

[1]) Por. OPA 503/33 (inwentarz żywy), 734/34 i 1806/37 (koncesja na elektrownię), 1005/35 (przedmioty, figurujące w księgach handlowych a nieistniejące już w naturze), 1137/35 (udziały naftowe brutto), 1316/36 (maszyny nieczynne), 1469/36 (patenty), 1808/37 (koszty organizacyjne); por. także 68/32 (amortyzacja pozabilansowa u osób prawnych), 502/33 (to samo u osób fizycznych, prowadzących prawidłowe księgi); 960/35, 1560/36 i 1817/37 (amortyzacja pozabilansowa u osób prawnych w związku z opodatkowaniem w latach poprzednich inwestycji, spisanych na straty); 982/35 (odpisania na zużycie a fundusz odnowienia); 1633/36 (żądanie płatnika jako warunek).

1. Wyliczenie w art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) przedmiotów, podlegających odpisaniu na zużycie, jest wyczerpujące.

2. Wydatki na zastępstwo adwokackie w sprawie wyłączeń z ustawy o wykonaniu reformy rolnej nie ulegają potrąceniu.

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 8737/34 w sprawie Jana Czarnowskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

... Skarga zwalcza doliczenie do dochodu: 1) sumy 3938 zł, potrąconej tytułem amortyzacji dróg w majątku Łęki, 2) sumy 2618 zł, potrąconej tytułem amortyzacji bruków w podwórzu tegoż majątku i 3) sumy 1050 zł, potrąconej tytułem kosztów adwokata.

Ad 1) i 2) Władza uzasadniła orzeczenie tym, że art. 6 ustawy o podatku dochodowym przewiduje jedynie odpisanie na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza, skarga zaś twierdzi, że wyliczenie to nie jest wyczerpujące, że przeciwnie sumy, wyłożone na drogi i podwórze, powinny być traktowane na równi z sumami wydatkowanymi na melioracje rolne. Trybunał nie mógł atoli podzielić stanowiska skargi, albowiem jej twierdzenie, że wyliczenie w art. 6 ustawy przedmiotów, przy których odpisanie na zużycie jest dopuszczalne, nie jest wyczerpujące — nie jest na niczym oparte, wyraźny zaś tekst ustawy uzasadnia stanowisko zajęte przez władzę. Wobec tego Trybunał nie ma potrzeby rozstrzygania kwestii, czy i jakie podobieństwo zachodzi między ułożeniem bruków w podwórzu i urządzeniem dróg w majątku a melioracjami rolnymi, ileże niewątpliwie ani bruki ani drogi nie podpadają pod wyliczone w art. 6 ustawy przedmioty.

Ad 3) Nie jest sporne, że suma ta stanowi koszt adwokata spowodowany prowadzeniem przezeń sprawy wyłączeń gruntów spod działania ustawy o wykonaniu reformy rolnej. Władza doliczyła ją do dochodu z tym uzasadnieniem, że koszty omawiane związane są z zachowaniem majątku, a nie przychodów, zatem nie ulegają potrąceniu w myśl art. 8 p. 6 ustawy o podatku dochodowym. Skarga zaś zwalcza to uzasadnienie twierdzeniem, że orzeczenie o wyłączeniu majątku spod działania ustawy o wykonaniu reformy rolnej przyrównać się da do aktu zatwierdzenia planu gospodarstwa leśnego oraz powołaniem się na wyrok NTA z 15 października 1930 l. rej. 3550/28 (Zb. wyr. nr 365 S). Powołanie się atoli na wymieniony wyrok jest nietrafne, gdyż Trybunał ustalił tam zasadę prawną tej treści, iż okoliczność, że skutki poczynionych wkładów będą działały i po upływie miarodajnego dla wymiaru okresu gospodarczego, nie wy-

starcza sama przez się do odmówienia tym wkładom charakteru potrącalnych kosztów z art. 6 ustawy o podatku dochodowym, a w sprawie niniejszej sporne zagadnienie polega na tym, czy omawiany wydatek poniesiony został dla zachowania przychodów, czy też źródła dochodu. W tym względzie atoli nie może być wątpliwości, skoro skarga sama stwierdza, że wydatek poniesiony został w związku z zachowaniem majątku, a więc w związku z zachowaniem źródła dochodu.

Z tych zasad należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

I. Ograniczenie amortyzacji podatkowej do budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza NTA oparł na literalnej interpretacji art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Literalna interpretacja ma w danym wypadku charakter interpretacji ścieśniającej: NTA uważa prawo płatnika do amortyzacji jak gdyby za wyjątek, nie podlegający rozszerzającej wykładni.

Pouczająca jest pod tym względem historia prawa podatkowego niemieckiego z uwagi na to, że art. 6 polskiej ustawy o podatku dochodowym wzorowany jest na pruskiej ustawie z 1906 r., która zastąpiła tekst z r. 1891.

Fuisting-Strutz w komentarzu swoim z 1915 r. do pruskiej ustawy o podatku dochodowym (str. 269 i 612) wyjaśniają, iż nowa redakcja miała na celu zastąpienie niejasnego tekstu ustawy z 1891 r. tekstem wyraźnym i że w myśl nowego tekstu poza obiektami wyliczonymi w ustawie inne obiekty nie mogą być uwzględnione przy amortyzacji podatkowej. (Spory powstawały co do dopuszczalności amortyzacji żywego inwentarza, substancji górniczej i wartości niezmysłowych).

Widocznie jednak ta nowelizacja pruskiej ustawy nie załatwiła definitywnie wszystkich kwestii, gdyż w niemieckiej ustawie o podatku dochodowym z 1925 r. odnośny § 16, obowiązujący również dla spółek akcyjnych, ujęty został w interesującym nas punkcie jak następuje: „Die Absetzungen für Abnutzung sind nur zulässig für Maschinen und sonstiges Betriebsinventar, für gewerbliche, literarische und künstlerische Urheberrechte, für Gebäude, Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen". Przepis ten, do którego należy dołączyć jeszcze przepis o amortyzacji substancji górniczej, z jednej strony rozszerza zakres dopuszczalnych obiektów, z drugiej strony wyraźnie wskazuje przez użycie wyrazu „nur", że chodziło o wyczerpujące wyliczenie obiektów, których amortyzacja jest dopuszczalna. Komentator Evers dodaje (Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 1927, str. 610): „Der Kreis der Gegenstände, auf welche Absetzungen für Abnutzung zugelassen werden, ist begrenzt. Er darf, da diese Absetzungen nur für diese Gegenstände zugelassen sind, auch nicht wegen Gleichheit des Grundes erweitert werden auf Fälle, in denen auch eine allmähliche Entwertung eintritt, selbst dann nicht, wenn es sich um Rechte handelt, die entgeltlich erworben, deshalb aktiviert und zeitlich begrenzt sind, z. B. die Verpflichtung eines Konkurrenzunternehmens, 10 Jahre lang innerhalb eines bestimmten Gebietes seine Erzeugnisse nicht zu vertreiben; das gleiche gilt bezüglich der aktivierten immateriallen Werte (Firma, good will usw.), auch wenn man hier überhaupt annehmen will, dass eine Abnutzung durch den Zeitablauf eintritt".

Ustawodawstwo z r. 1934 zmieniło jednakże radykalnie dotychczasowy stan prawny. Nowy przepis niemieckiej ustawy o podatku dochodowym — § 7 — porzuca ograniczenie zakresu przedmiotów podlegających amortyzacji i za dopuszczalne uznaje

odpisy na zużycie przy budynkach i „innych dobrach gospodarczych" („Wirtschaftsgüter"). Warto zaznaczyć, że przepis ten w dalszym ciągu dopuszcza wyraźnie odpisy na „nadzwyczajne techniczne lub gospodarcze zużycie". Nadal są też dopuszczalne odpisy na substancji górniczej.

Austriacka ustawa o podatku dochodowym z 1896 r. w § 95 p. f) mówi o „Abschreibungen, welche der Abnutzung oder Entwertung des Inwentars oder Betriebsmaterials... entsprechen". Bergel (System der österr. Körperschaftssteuer, 1931, str. 193) wskazuje na pewne niejasności i niekonsekwencje w judykaturze austriackiej odnośnie do obiektów, co do których amortyzacja podatkowa jest dopuszczalna. Tendencja do ograniczenia zakresu przedmiotów jest jednakże niewątpliwa.

Oparte na prawie austriackim prawo czechosłowackie z 1927 r. (§ 15) przewiduje odpisania na zużycie budynków, maszyn, melioracyj, żywego i martwego inwentarza i innego urządzenia przedsiębiorstwa. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy czechosłowackiej podaje, że w stosunku do prawa austriackiego projekt zawiera wyraźniejsze sprecyzowanie przedmiotów, podlegających amortyzacji.

Przytaczam dla przeciwieństwa, że ustawodawstwo francuskie jest pod tym względem bardziej liberalne, dopuszczając amortyzację w granicach zwyczajów handlowych (art. 7 Code General z 1931 r.). Według orzeczenia Conseil d'État z 4 grudnia 1931 dopuszczalna jest amortyzacja kosztów dostosowania gruntu do potrzeb przemysłowych.

Historycznie więc rozwój zakresu amortyzacji podatkowej w Niemczech do 1934 r. jak również w Austrii i Czechosłowacji przemawia za słusznością stanowiska, zajętego w ogłoszonym wyżej wyroku NTA.

Chciałbym przy tym jednakże zauważyć, że okólniki Ministerstwa Skarbu z 15 września 1936 L. D. V. 23736/3/26 i z 18 listopada 1936 L. D. V. 24.674/2/36 (Dz. urz. Min. Sk. 1936 nr 32 poz. 976) nie dopuszczają amortyzacji toru kolejowego, nawierzchni i nasypu, jedynie dlatego, iż teoretycznie obiekty te nie tracą zupełnie na wartości przy stałej naprawie, natomiast okólniki te nie wykluczają od amortyzacji, tak jak to czyni NTA, jakichkolwiek obiektów inwestycyjnych z tego powodu, że nie są one wyliczone w art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

II. Biorąc za punkt wyjścia wykładni przepisu art. 6 ogólne pojęcie dochodu podatkowego, dochodzimy do wniosków odmiennych jak NTA.

Jeżeli bilans kupiecki ma być możliwie doskonałym instrumentem do ustalenia rzeczywistego dochodu, to rzecz jasna, wszelkie odchylenia od tego bilansu powinny być w sposób szczególny umotywowane. Jest zaś poza sporem, że bilans kupiecki powinien uwzględniać wszelkie koszty, także w postaci zmniejszenia wartości aktywów. Już w odniesieniu do tzw. amortyzacji przepadku starałem się wykazać (OPA 734/34), że stanowisko NTA nie było zgodne z zasadą opodatkowania dochodu netto. Tym więcej odnosi się to do uznania niedopuszczalności amortyzacji przy obiektach zmysłowych, które nie stanowią ani budynków, ani maszyn, ani martwego inwentarza.

Sądzę, że zamiast literalnej interpretacji należałoby postawić pytanie: czy istnieje wyraźny przepis ustawy wykluczający amortyzację podatkową w danym wypadku — albowiem, jak wyżej powiedziałem, ogólne przesłanki prawne przemawiają za możliwie szeroką amortyzacją.

W. J. Szatensztejn

1806.

PODATEK DOCHODOWY.

Amortyzacja koncesji na elektrownię. — Umorzenie długów obligacyjnych w przedsiębiorstwach koncesyjnych.

1. Odpis na amortyzację koncesji w przedsiębiorstwie elektrowni, obowiązanym w myśl umowy koncesyjnej do bezpłatnego oddania gminie budynków i urządzeń po upływie okresu koncesyjnego, nie podlega potrąceniu z przychodów.

2. Sumy, przeznaczone na umorzenie długów obligacyjnych, uważa się za zyski bilansowe (art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.) także w przedsiębiorstwach koncesyjnych.

Wyrok NTA z 6 grudnia 1935 l. rej. 4268/31, 938/33 i 3172/33 w sprawie firmy: Francuska Sp. Akc. „Towarzystwo Elektryczności w Warszawie" przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929, 1931 i 1932.

Wszystkie trzy skargi zarzucają obrazę prawa z powodu niepotrącenia kwot amortyzacji, przeprowadzonej na rachunku „Funduszu na pokrycie zobowiązań z tytułu bezpłatnego przejścia prawa własności przedsiębiorstwa na rzecz m. st. Warszawy" oraz kwot, wydatkowanych na spłatę wylosowanych obligacji Towarzystwa. . . .

NTA rozważył co następuje:

Kwestie odpisów na amortyzację koncesji i wydatków na spłatę obligacyj . . . zostały — przy takim samym stanie faktycznym — przesądzone na niekorzyść skarżącego Towarzystwa wyrokiem NTA z 5 lutego 1934 l. rej. 4811/31 i 5962/31 (Zb. wyr. nr 753 S)[1]) w przedmiocie wymiarów podatku dochodowego na lata 1927 i 1930. . . .

żądania wszystkich trzech skarg w kierunku potrącenia sum, wydanych na spłatę długów obligacyjnych, przy obliczeniu dochodu były skazane z góry na niepowodzenie, bo sprzeciwiały się wyraźnemu przepisowi art. 8 ustawy o podatku dochodowym, według którego wydatki na spłatę długów i na zwrot kapitałów, wniesionych do przedsiębiorstwa przez spólników, są niepotrącalne. Stanowisko ustawy jest uzasadnione rzeczowo tym, że spłata długu lub zwrot wkładu kapitałowego spólnika nie jest wydatkiem straconym; kto spłaca długi lub wkłady kapitałowe spólników, ten nie ubożeje; bogactwo jednostki mierzy się bowiem sumą majątku czystego, a ta po dokonaniu spłaty nie ulega zmianie; obniża się wprawdzie przez spłatę suma majątku surowego, ale o tę samą wysokość spada także suma długów. Skargi żądały wpraw-

---

[1]) OPA 734/34.

dzie potrącenia spłaconych długów obligacyjnych dlatego, że inwestycje, poczynione za pożyczone pieniądze, przepadają według warunków koncesji kadukowej na rzecz koncedenta, żądają więc właściwie uznania potrącalności straty kadukowej, a raczej dotacji funduszu przeznaczonego na jej pokrycie. Ale ponieważ strata jeszcze nie powstała lecz dopiero ma powstać w dalekiej przyszłości, gdy prawo kaduka zostanie zrealizowane, przeto dotacja ma formalnie charakter rezerwy, która również jest niepotrącalna w myśl art. 21 ustawy. Nie można takiego rezerwowania przedstawić jako odpisu amortyzacyjnego, bo ten ze swej istoty wyrażać może tylko ubytek wartości aktywów bilansowych, wśród których ta strata nie jest wcale wykazana. Nadto odpis amortyzacyjny musi przedstawiać ubytek wartości już powstały, a nie dopiero spodziewany lub oczekiwany w przyszłości. W rozprawie pt. „Bilansowanie a opodatkowanie przedsiębiorstw kadukowych", ogłoszonej w „Czasopiśmie Prawniczym" tom XXX z r. 1935, przedstawiłem zasady prawidłowego bilansowania przedsiębiorstw tego rodzaju. Dopiero na podstawie takiego bilansowania można dojść do prawidłowego opodatkowania dochodu tych przedsiębiorstw. Opodatkowanie ich jest dzisiaj formalnie zgodne z ustawą o podatku dochodowym, ale materialnie jest dla nich krzywdzące i ekonomicznie nieuzasadnione i stanowi w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami wybitne upośledzenie, którego skutki finansowe bywają zresztą przerzucane na konsumentów. Istota zagadnienia tkwi w tym, że przedsiębiorstwo kadukowe nie wykazuje w swych bilansach ani wartości koncesji, ani też zobowiązania kadukowego, chociaż jedna i druga wartość da się ściśle wyrazić w określonej sumie pieniężnej. Zobowiązanie kadukowe warte jest tyle, ile wynosiły koszty nabycia lub budowy urządzeń, które według warunków koncesji mają być odstąpione bezpłatnie, bez ciężarów i w dobrym stanie po upływie określonego terminu. Jeżeli te koszty wynosiły np. 10.000.000 zł, to tyle wynosi wartość zobowiązania kadukowego i ta powinna być wykazana w stanie biernym bilansu. Ponieważ koncesję na budowę i prowadzenie przedsiębiorstwa kadukowego można było uzyskać tylko pod warunkiem przyjęcia zobowiązania kadukowego, przeto wartość praw koncesyjnych równa się wartości majątku, ulegającego przepadkowi, a więc w danym razie wynosi 10.000.000 zł. Bilans powinien zatem wykazywać w stanie czynnym wartość praw koncesyjnych w tej wysokości. Jeżeli koncesjonariusz rozszerzy swe urządzenia podlegające kadukowi, to ulega zmianie tak zobowiązanie kadukowe jak wartość praw koncesyjnych. Mogłoby się zdawać, że wprowadzanie do bilansu równych sum po obu stronach jest zbytecznym jego obciążeniem, a ich opuszczenie, dzisiaj powszechnie praktykowane, raczej pożądanym uproszczeniem bilansu. Jest to jednak złudzeniem. Obie sumy są tylko w pierwszym roku równe, później jednak zobowiązanie kadukowe pozostaje stałe aż do jego realizacji, tj. do odstąpienia urządzeń podlegających przepadkowi, natomiast wartość praw koncesyjnych maleje wskutek upływu czasu i dlatego powinna być prawidłowo amortyzowana; będzie ona tedy z roku na rok malała. Kwoty amortyzacyjne każdego roku powinny być wstawiane do rachunku strat i zysków, tak samo jak odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia urządzeń technicznych, tak że pojawią się tam dwa rodzaje odpisów amortyzacyjnych obok siebie.

Ten sposób bilansowania i amortyzowania jest prawidłowy i konieczny tak ze stanowiska ogólnych zasad bilansowych, jak prawa handlowego i prawa podatkowego. Zasady zupełności bilansu wymagają, aby w bilansie były umieszczone wszystkie zobowiązania, które dadzą się ocenić w pieniądzu. Nie można więc pominąć żadnego z nich, a więc także zobowiązania przepadkowego. Również przedmioty i prawa majątkowe, należące do przedsiębiorstwa, powinny być wszystkie wymienione w stanie czynnym. Do nich należą także prawa koncesyjne przedsiębiorstwa kadukowego, zwła-

szcza że są tak drogo zapłacone. Kodeks handlowy (art. 423) nie tylko przewiduje wyraźnie ich bilansowanie wśród przedmiotów inwestycyjnych, lecz także ich amortyzowanie. Pominięcie ich w bilansie równie jak pominięcie ich w amortyzacji sprawia, że bilans nie obejmuje wszystkich części składowych a więc jest niezupełny.

Tomasz Lulek

1807.

PODATEK DOCHODOWY.

Amortyzacja kosztów uruchomienia fabryki.

Mieszczące się na rachunku „uruchomienia fabryki" koszty powiększenia względnie ulepszenia przedmiotów majątkowych, stanowiących źródło dochodu a uległych pogorszeniu względnie zniszczeniu przez pożar, mogą być przedmiotem amortyzacji.

Wyrok NTA z 16 grudnia 1936 l. rej. 6918/34 w sprawie firmy: „Wiks" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1932 kwoty 44.826 zł 50 gr, figurującej w zamknięciu rachunkowym skarżącej Spółki za r. 1931 jako 10% amortyzacja rachunku „Uruchomienie fabryki".

Władza pozwana oceniła wydatki, obciążające rachunek „Uruchomienie fabryki" jako normalne, bieżące koszty, związane z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem dochodu, strona skarżąca natomiast kwalifikuje je jako wydatki inwestycyjne.

W postępowaniu administracyjnym stwierdzono, że wydatki te w znacznej mierze dotyczą kapitalnego remontu fabryki w związku z jej pożarem, poza tym zaś księgowano na tym rachunku drobne wydatki bieżące oraz salda na 31 grudnia 1926 rachunków towarów, skór surowych i garbników. Jest więc widoczne, że rachunek powyższy, aczkolwiek prowadzony w księgach Spółki jako rachunek majątkowy, obejmuje tak wydatki inwestycyjne i nadające się do zaaktywowania i następnej amortyzacji, jako równoważniki powiększenia względnie ulepszenia przedmiotów majątkowych, stanowiących źródło dochodu a uległych pogorszeniu względnie zniszczeniu przez pożar, jak i z drugiej strony pozycje niewątpliwie nie mające takiego charakteru. Nie może się więc ostać jednolita kwalifikacja tego rachunku ani w ujęciu władzy, ani w ujęciu skargi i sta-

nowisko władzy jest w części, dotyczącej wydatków na kapitalny remont, prawnie nieuzasadnione. Skoro zaś władza, wychodząc z takiego częściowo mylnego założenia prawnego, nie ustaliła ani wysokości mieszczących się na rachunku „Uruchomienie fabryki" wartości inwestycyjnych, ani właściwej dla nich stopy amortyzacji, ani wreszcie nie stwierdziła, czy poniesione przez skarżącą straty wskutek pożaru względnie wydatki na usunięcie skutków tego pożaru nie zostały już w poprzednich latach podatkowych w odpowiedni sposób przy ustalaniu podstaw wymiaru uwzględnione — NTA uznał, że postępowanie wymaga w tych kierunkach uzupełnienia i z tego powodu zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił....

1808.

PODATEK DOCHODOWY.

Amortyzacja kosztów organizacyjnych[1]).

Amortyzacja kosztów organizacyjnych nie stanowi pozycji potrącalnej.

Wyrok NTA z 29 listopada 1934 l. rej. 8886/31 w sprawie firmy: „Lasgo" Sp. Akc. dla Przemysłu i Eksportu Drzewnego w Fordonie n. Wisłą przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...O ile chodzi o amortyzację kosztów organizacyjnych, to stwierdzić należy, iż koszty te nie należą do tych obiektów majątkowych, z których wartości dopuszczalne są dla ustalenia dochodu podatkowego odpisy amortyzacyjne w myśl art. 6 ustawy. Koszty te zresztą jako wydatek, związany z powstaniem osobowości prawnej spółki, nie stworzyły w jej aktywach żadnych czynnych pozycji i ze swego założenia obciążają kapitał akcyjny spółki, a nie spodziewane jej dochody. Oczywiście przepisy prawa akcyjnego, mające na celu utrzymanie kapitału akcyjnego w pełnej wysokości i nakazujące z tego powodu pokrycie kosztów organizacyjnych z zysków co najwyżej 5 najbliższych lat — nie mogą w żadnej mierze wpłynąć na kwalifikację podatkową tych wydatków, zależną wyłącznie od przepisów ustaw podatkowych. Argument, iż koszty powstania spółki

---

[1]) Por. OPA 1809/37, 1819/37.

akcyjnej są kosztami osiągnięcia jej dochodu, gdyż inaczej nie mogłaby ona istnieć, a więc i osiągać dochodu, jest nietrafny o tyle, iż sam fakt powstania i istnienia spółki akcyjnej nie jest dla niej źródłem dochodu, przychody jej bowiem są wynikiem jej działalności gospodarczej, a nie jej osobowości prawnej i dlatego wydatki na osiągnięcie i utrzymanie tej osobowości nie mogą być potrącane na równi z wydatkami eksploatacyjnymi. Ani więc jako odpis na amortyzację, ani jako wydatek związany z osiągnięciem dochodu, sporny wydatek nie może być uznany za potrącalny....

1809.

PODATEK DOCHODOWY.

Amortyzacja kosztów organizacyjnych[1]).

Koszty organizacyjne spółki akcyjnej, amortyzowane zgodnie z przepisem art. 422 p. 2 kod. handl., nie podlegają doliczeniu do podstawy wymiaru w przypadku, kiedy w poprzednim okresie całe koszty organizacyjne zostały doliczone do podstawy wymiaru.

Wyrok NTA z 15 stycznia 1936 l. rej. 2810/33 w sprawie firmy: Zakłady Włókiennicze Adolf Horak, Sp. Akc. w Rudzie Pabianickiej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

...Co do doliczenia części kosztów organizacyjnych podnosi skarżąca, że skorzystała z przysługującego jej w myśl prawa akcyjnego prawa 5-letniej amortyzacji tych kosztów. Władza pozwana oparła zaś swą decyzję na tym, że koszty organizacyjne nie są kosztami potrącalnymi. Założenie to jest w zasadzie słuszne, odnosić się może jednak tylko do doliczenia kosztów organizacyjnych, które zostały jako takie w miarodajnym roku poniesione i zaksięgowane, nie zaś do kosztów, poniesionych i opodatkowanych w latach uprzednich. Wobec tego fakt, że Spółka w swoich księgach nie spisała tego wydatku na straty w całości w r. 1929, lecz zgodnie z przepisami prawa akcyjnego amortyzowała go w ciągu 5 lat, nie może być dostatecznym uzasadnieniem ponownego doliczenia tego wydatku jako niepotrącalnego do dochodu spółki w latach późniejszych; Spółka bowiem nie miała obowiązku prostowania swego bilansu za r. 1929 zgodnie z wziętym za podstawę wymiaru bilansem podatkowym.

---

[1]) Por. OPA 1808/37, 1819/37.

Gdy więc władza, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, doliczyła z urzędu sporną kwotę do podstawy wymiaru, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1810.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Termin początkowy[1]).

Dowodu na okoliczność, że amortyzacja przedmiotu powinna być rozpoczęta w terminie poprzedzającym datę zaksięgowania wydatku na jego nabycie, nie może władza odrzucić wyłącznie z tego powodu, że księgi uznała za prawidłowe.

Wyrok NTA z 22 lutego 1937 l. rej. 9488/33 w sprawie firmy: Chemiczno-Farmaceutyczne Zakłady Przemysłowe Fr. Karpiński Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysku bilansowego nadwyżki odpisań na zużycie samochodów, nabytych w ciągu r. 1931. Obie strony zgodnie stoją na stanowisku, iż odpisania należy obliczać za czas od nabycia samochodów, różnica zaś w obliczeniu pochodzi stąd, że władza jako datę nabycia przyjmuje daty zaksięgowania wydatków na nabycie, natomiast skarżąca daty wcześniejsze, w których — jak twierdziła w przewodzie administracyjnym i twierdzi w skardze — samochody te nabyła i zaczęła ich używać. Na swe twierdzenia skarżąca ofiarowała dowód ze świadków, wyjaśniając powody późniejszego zaksięgowania wydatków. Twierdzenia te i dowody władza pozwana pominęła z tego powodu, iż jej zdaniem nie jest dopuszczalny dowód ze świadków przeciw zapisom w księgach handlowych, uznanych za prawidłowe. Motyw ten nie jest trafny. Z konstrukcji podstawy wymiaru, określonej w art. 21 ustawy o podatku dochodowym, wynika, że nie mogą być uwzględnione przy wymiarze pozycje nieobjęte księgami handlowymi i zamknięciem rachunkowym. Ale stąd bynajmniej nie płynie wniosek, że w kwestii daty pewnej zaksięgowanej zaszłości data zapisu stwarza domniemanie, które nie może być obalone — tylko dlatego, że władza nie zakwestionowała prawidłowości zapisu. Skoro tedy w spornym przypadku płatniczka twierdziła

---

[1]) Por. OPA 503/33 (granice czasowe amortyzacji).

i dowodziła, że nabycie przedmiotów, podlegających amortyzacji, nastąpiło w dacie wcześniejszej niż data zapisu, należało twierdzenia te i dowody rozpoznać — oczywiście nie pomijając również dowodów rachunkowych — i ustalić prawidłowo czas nabycia tych przedmiotów. W tej części tedy jest zaskarżone orzeczenie dotknięte istotną wadliwością postępowania (art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.).

Opierając się na założeniu, że samo zaksięgowanie transakcji stwarza wprawdzie domniemanie o istnieniu pewnych stosunków prawnych czy też gospodarczych, które jednak nie może ostać się wobec dowodów absolutnych, sądzę, iż takie lub inne księgowanie — odosobniony wypadek księgowania mylnego nie daje jeszcze bynajmniej podstawy do uznania całej księgowości za nieprawidłową lub nierzetelną — nie stanowi niewzruszalnego kryterium dla oceny istotnego stanu rzeczy.

Zresztą mylne księgowanie nie musi być wyrazem złej woli lub nieudolności księgującego. Wszakże w wypadkach zawiłych może ono polegać np. na niezupełnie właściwej interpretacji postanowień ustawowych, a ostateczne wyjaśnienie kwestii dać może dopiero rozstrzygnięcie właściwych władz administracyjnych lub nawet dopiero wyrok NTA.

Co się tyczy momentu, od którego należy liczyć bieg czasu, w którym przedmioty użytkowe winny być poddane amortyzacji, nasuwają się następujące uwagi:

Odpis amortyzacyjny służy do przedstawienia ubytku na wartości, jakiego doznaje tego rodzaju przedmiot użytkowy z biegiem czasu i na skutek jego używania. A więc im dłużej ów przedmiot był używany, tym więcej utracił na wartości i tym większy winien być odpis amortyzacyjny.

Używanie przedmiotu użytkowego z reguły zaczyna się od momentu, w którym staje się on własnością nabywcy, a który powinien być zgodny z datą księgowania, tj. obciążenia rachunku ruchomości, a uznania rachunku dostawcy.

Data zaksięgowania „wydatku" na nabycie, czyli data gotówkowego wyrównania rachunku nie jest tu miarodajna, bowiem tylko przy kupnie gotówkowym jest ona identyczna z datą nabycia.

Stwierdzając uprzednio, że data nabycia danego obiektu z reguły zgodna jest z rozpoczęciem u niego biegu amortyzacji, dałem wyraz zapatrywaniu, że jednak odchylenia od tej reguły mogą się wydarzyć.

Jeżeli nabywamy przedmiot, który traci na wartości nie przez sam upływ czasu, lecz tylko przez używanie, a przedmiot ten dla jakichkolwiek przyczyn przez czas dłuższy po jego nabyciu nie jest używany, to słuszne będzie zacząć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych dopiero od momentu, gdy zaczniemy go używać.

Odwrotnie, jeżeli sprzedawca oddaje nam przedmiot użytkowy, np. maszynę do liczenia, samochód, lub tp. na czas dłuższy do „wypróbowania", a my go później po pierwotnie ustalonej cenie kupna nabywamy, to należy zacząć umarzanie jego wartości od daty, w której zaczęło się jego używanie, chociaż dopiero w późniejszym terminie stał się on naszą własnością i jako nasza własność został zaksięgowany.

A więc biorąc ściśle, amortyzacja przedmiotów użytkowych tego typu powinna rozpocząć swój bieg od momentu, w którym zaczyna się ich używanie.

Oczywiście okoliczność ta w większości wypadków da się uwiarogodnić jedynie za pomocą dowodów pozabuchalteryjnych.

W. Góra

1811.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie —podstawa obliczeniowa[1]); przedmiot opinii biegłych[2]).

1. Podstawą corocznych odpisań na zużycie jest pierwotna wartość amortyzowanego obiektu, a więc jeśli chodzi o dom — cena nabycia względnie koszt budowy, o ile dom został przez płatnika wybudowany.

2. Przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym o ustalaniu odpisań na zużycie przez znawców nie dotyczy przypadków, kiedy pomiędzy władzami wymiarowymi a płatnikiem nie istnieje różnica zdań co do stosunkowej wysokości rocznego faktycznego zużycia, lecz chodzi jedynie o kwestię ustalenia należytej podstawy corocznych odpisów z tytułu zużycia, przy czym potrzebne dane faktyczne co do tej podstawy wynikają w sposób oczywisty z akt i nie są kwestionowane.

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 6592/34 w sprawie Jana Chwiłkowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Do zeznania dołączył Chwiłkowski obliczenie..., w którym po stronie odliczeń figuruje m. i. amortyzacja budynku w wysokości 1,5% od wartości budynku, wynoszącej 431.000 zł. Do zeznania dołączył Chwiłkowski orzeczenie architekta, który oszacował koszt budowy domu Chwiłkowskiego w chwili wydania orzeczenia („w obecnym czasie i stanie“) na 430.000 zł, zaś wysokość zużycia na 1,5%.

Przewodniczący Komisji Szacunkowej ... wezwał płatnika do... udowodnienia kosztów budowy domu względnie ceny jego nabycia, a to dla uzasadnienia odpisu z tytułu amortyzacji. W protokolarnej odpowiedzi... w kwestii amortyzacji powołał się Chwiłkowski na przedłożone już orzeczenie architekta.

Komisja Szacunkowa... odpis z tytułu amortyzacji budynku przyznała w wysokości 369,75 zł zamiast podanego przez płatnika odpisu w sumie 6.450 zł. Komisja przyjęła przy tym, że cena nabycia domu wraz z placem w dniu 16 marca 1925 wynosiła 42.500 zł, z czego na wartość placu przypada 13%, tj. 5.525 zł, zatem pozostaje do amortyzacji cena nabycia samego budynku 36.975 zł, do której to ceny zastosowała 1% stawkę amortyzacyjną.

---

[1]) Por. OPA 1812/37, 1813/37, 1814/37; 502/33 i 503/33 (waloryzacja); 1470/36 (ruchomości, wstawione do złotowego bilansu otwarcia).

[2]) Por. OPA 1815/37.

W odwołaniu zarzucił płatnik, że... cena nabycia domu wynosiła 85.000 zł. Po odliczeniu 15% jako wartości placu i 8% jako kosztów kontraktu i przewłaszczenia, nawet przy przyjęciu zasady, iż cena nabycia jest podstawą amortyzacji, odpis z tytułu zużycia winien wynosić 1.100 zł rocznie. Jednak zgodnie z przepisami § 16 przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym oraz zgodnie z opinią rzeczoznawcy podstawą odpisów z tytułu zużycia winna być każdoczesna wartość budowlana budynku, która przez znawcę została ustalona na 430.000 zł, wobec czego odpis z tytułu zużycia budynku winien wynosić kwotę 4.300 zł.

... Władza pozwana ... w związku z zarzutami odwołania zaznaczyła, że... za podstawę obliczenia amortyzacji przyjęto sumę 73.950 zł. Z akt wynika, że do sumy 73.950 zł doszła władza pozwana odliczając od ceny nabycia domu w kwocie 85.000 zł wartość placu w wysokości 13%, tj. w sumie 11.050 zł. Od różnicy 73.950 zł przyznała władza pozwana 1% tytułem rocznego zużycia.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca płatnik: 1) że podstawą corocznych odpisów z tytułu zużycia budynków nie może być ich cena nabycia, gdyż nie uwzględnia ona spadku wartości pieniądza, specjalnej koniunktury gospodarczej, która sprawiła, iż dom był kupiony tanio; poza tym należało uwzględnić wiek domu; 2) że zaskarżone orzeczenie pomija zupełnie w kwestii amortyzacji orzeczenie znawcy, przedłożone przez płatnika; 3) że wobec rozbieżności w kwestii odpisu z tytułu zużycia budynku należało wysokość tego odpisu ustalić przez znawców przy współudziale płatnika.

NTA rozważył co następuje:

Zarzut skargi, streszczony pod p. 1, należało uznać za nietrafny. W odwołaniu zarzucił płatnik, że podstawą corocznych odpisów z tytułu amortyzacji powinna być nie cena nabycia domu, która wynosiła 85.000 zł, lecz każdoczesna wartość budowlana budynku. W skardze podnosi płatnik, że podstawą amortyzacji nie może być cena nabycia domu, gdyż nie uwzględnia ona zmian, zaszłych pomiędzy datą nabycia domu a okresem miarodajnym dla wymiaru podatku, poza tym ten sposób amortyzacji nie uwzględnia specjalnej dogodnej koniunktury, jaka istniała przy nabyciu domu. Z takiego ujęcia zarzutu skargi wynika, że i w skardze płatnik obstaje przy zarzucie odwołania, iż podstawą corocznych odpisów z tytułu amortyzacji budynku jest nie cena nabycia, lecz każdoczesna wartość budowlana tego budynku. Takie stanowisko skarżącego jest jednak błędne. Już w wyroku z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33 (Zb. wyr. nr 720 S)[1]) NTA orzekł i uzasadnił, że podstawą corocznych odpisów z tytułu zużycia

[1]) OPA 503/33.

jest pierwotna wartość amortyzowanego obiektu, a więc cena nabycia domu względnie koszty budowy domu, o ile dom ten został przez płatnika wybudowany. Na uzasadnienie, zawarte w powyższym wyroku, powołuje się NTA na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). Przy tym stanowisku trwa NTA nadal i z tego powodu uznał zarzut skargi, streszczony pod p. 1, za nieuzasadniony.

W związku z zarzutami skargi, streszczonymi pod p. 2 i 3, należy zauważyć, że — jak wynika z treści odwołania — przedmiotem sporu w kwestii amortyzacji był nie procent zużycia w stosunku do podstawy corocznych odpisów amortyzacyjnych, lecz kwestia, jaka ma być przyjęta podstawa odpisu z tytułu amortyzacji. W szczególności z treści odwołania wynika, że skarżący domagał się amortyzacji swego budynku w wysokości 4.300 zł, tj. w wysokości 1% od sumy 430.000 zł, ustalonej przez znawcę jako wartość budowlana budynku. Z akt sprawy oraz treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że władza pozwana przyznała 1% z tytułu amortyzacji, atoli nie od wartości budowlanej domu, jak tego żądał płatnik, lecz od ceny nabycia tego domu. Przy tym stanie rzeczy spór toczył się w postępowaniu administracyjnym i obecnie toczy się jedynie co do sposobu ustalenia podstawy obliczenia corocznych odpisów z tytułu zużycia, a w tym ujęciu spór był i jest sporem natury czysto prawnej. Ponieważ, jak to już orzeczono w związku z zarzutem skargi pod p. 1), władza pozwana miała prawo przyjąć za podstawę amortyzacji cenę nabycia budynku, ponieważ następnie w świetle odwołania 1% stawka amortyzacyjna nie była kwestionowana przez płatnika — NTA nie dopatrzył się w tym istotnej wadliwości postępowania, iż władza pozwana nie rozprawiła się w sposób wyraźny w zaskarżonym orzeczeniu z przedłożoną przez płatnika opinią architekta w kwestii amortyzacji, względnie, że wobec rozbieżności zdań w kwestii amortyzacji — wysokości odpisu nie ustaliła w drodze przesłuchania znawców przy współudziale płatnika. NTA podkreśla przy tym, że przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym i § 16 przepisów wykonawczych do tejże ustawy o ustalaniu wysokości odpisów z tytułu amortyzacji przez znawców nie dotyczą przypadków, kiedy pomiędzy władzami wymiarowymi a płatnikiem nie istnieje różnica zdań co do stosunkowej wysokości rocznego faktycznego zużycia, lecz — jak w rozpoznawanej sprawie — chodzi jedynie o zagadnienie w kwestii ustalenia należytej podstawy corocznych odpisów z tytułu zużycia, przy czym potrzebne dane faktyczne co do tej podstawy wynikają w sposób oczywisty z akt i nie są kwestionowane.

Z tych względów i zarzuty, streszczone pod p. 2 i 3, należało uznać za chybione.

Z uwagi na powyższe NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Art. 6 ustawy o podatku dochodowym zalicza do kosztów potrącalnych z przychodów „coroczne prawidłowe odpisanie na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza". § 14 rozp. wykon. (poz. 301/36 Dz. Ust.) zawiera odpowiedź na pytanie, co właściwie rozumieć należy przez „prawidłowe odpisanie na zużycie". Wedle rozp. wykon. „zużycie to ustala się w stosunku procentowym do kosztów nabycia lub wytworzenia przedmiotu". NTA podzielił pogląd, wyrażony w rozp. wykon., orzekając w uzasadnieniu wyroku z 25 listopada 1933 OPA 503/33, że podstawą corocznych odpisów z tytułu zużycia jest pierwotna wartość amortyzowanego obiektu, a więc cena nabycia domu względnie koszty budowy domu, o ile dom ten został przez płatnika wybudowany. NTA zajął to samo stanowisko w uzasadnieniu wyroku z 3 kwietnia 1936, powyżej wydrukowanym.

Zdaniem NTA „pierwotna wartość amortyzowanego obiektu" winna być podstawą obliczania wysokości corocznych odpisów. Nie ulega wątpliwości, że NTA ma na myśli pieniężną wartość amortyzowanych obiektów, a zatem ilość złotych stosunkowo ściśle określona stanowi właściwy przedmiot amortyzacji wedle tezy, przyjętej przez NTA. Teza NTA jest zastosowaniem do tej kategorii wypadków tzw. nominalistycznej teorii wartości pieniądza, której zwolennicy uważają wartość nadaną przez państwo za miarodajną. Zadawalniają się nią. Nie zadają sobie pytania, co jest istotną wartością pieniędzy. Czy pójście tą drogą zapewnia „prawidłowość odpisania na zużycie", o której mowa w art. 6?

Postawienie tego pytania uważam za dopuszczalne, ponieważ ustawa nie określa, na czym właściwie polega „prawidłowość odpisania na zużycie". Nie wyklucza interpretowania tego pojęcia na zasadzie nominalnej teorii wartości pieniądza, atoli nie nakazuje ją stosować. Trafna interpretacja tego przepisu art. 6 uwarunkowana jest m. zd. stwierdzeniem, że realna teoria wartości pieniędzy bardziej odpowiada rzeczywistości, — że istotna wartość pieniędzy tkwi w ich sile kupna, a zatem wyraża się ilością i jakością przedmiotów, które można kupić za daną kwotę pieniężną. Celem amortyzacji jest zachowanie tej siły kupna na korzyść uskuteczniających amortyzację. Póki siła kupna pieniędzy nie ulega zmianie, póty amortyzacja pierwotnych wartości pieniężnych amortyzowanych obiektów stanowi zachowanie siły kupna, tkwiącej w cenie nabycia względnie w kosztach wytworzenia. Gdy siła kupna pieniądza gwałtownie faluje, co się przejawia spadkiem lub zwyżką cen towarów, wyrażonych w pieniądzach, wtedy amortyzacja pierwotnych wartości pieniężnych jest nadmierna w chwilach powszechnej i znacznej zniżki cen towarów, natomiast niedostateczna w latach wyraźnej drożyzny.

Pojmowanie prawidłowości odpisania, o którym jest mowa w rozp. wykon. i w orzeczeniach NTA, nie nasuwa zastrzeżeń w epokach mniej więcej stałej wartości pieniądza. Inaczej przedstawia się sprawa w czasach gwałtownych wahań wartości pieniądza, które przeżywamy w okresie powojennym. Wówczas amortyzowanie, na tej zasadzie obliczone, nie spełnia właściwego celu amortyzacji, trudno je więc nazwać prawidłowym w rozumieniu ustawy.

Wobec ogólnikowości przepisu art. 6 o „prawidłowym odpisaniu" uważam za stosowne zastanowić się pokrótce nad użytecznością obu sposobów interpretowania owego przepisu. Interpretacja, posiłkująca się realną teorią wartości, wydaje mi się ściślejszą metodą prawidłowego odpisywania. Natomiast wielką zaletą określenia, przyjętego przez NTA, jest stworzenie ściśle wyrażonej i niezmiennej podstawy obliczania amortyzacji, wielce ograniczającej dowolność interpretowania pojęcia, zawartego w słowach „prawidłowość odpisania". Po wtóre, o ile chodzi o amortyzacje długoterminowe, zważyć należy, że wówczas amortyzacja bywa raz nadmierna, to zno-

wu niedostateczna, co jest równoznaczne z pewnego rodzaju wyrównaniem strat i zysków.

Wreszcie jeszcze uwaga de lege ferenda: Przepis art. 6 jest chyba niewątpliwie zbyt ogólnikowy.

Adam Krzyżanowski

1812.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Podstawa obliczeniowa[1]).

W celu obliczenia odpisania na zużycie należy za wartość pieniężną domu uważać koszt jego wybudowania, a jeśli nie został on wybudowany przez płatnika, faktyczny koszt nabycia przez płatnika.

Wyrok NTA z 28 października 1936 l. rej. 3136/34, 3137/34 i 3138/34 w sprawie Michała, Heleny i Michaliny Jaroszewskich przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

... Władza pozwana wyszła z założenia, że 1) podstawą obliczeniową odpisów na zużycie nieruchomości jest koszt jej nabycia przez płatnika, 2) obowiązek ustalenia odpisu przez rzeczoznawcę (art. 6 ustawy o podatku dochodowym) zachodzi jedynie wówczas, gdy spór dotyczy zastosować się mającej stawki procentowej odpisów, a nie gdy sporna jest podstawa, od której stawki te mają być obliczone.

Otóż obie te kwestie rozpatrywał już NTA w analogicznej sprawie Jana Chwiłkowskiego w Poznaniu i wyrokiem z 3 kwietnia 1936 l. rej. 6592/34[1]) orzekł i uzasadnił, że za wartość pieniężną domu należy uważać koszt jego wybudowania, a jeśli nie został on wybudowany przez płatnika, faktyczny koszt nabycia przez płatnika — zaś spór o podstawę obliczenia amortyzacji przy niespornym procencie zużycia jest sporem czysto prawnym. Skoro w niniejszej sprawie władza również oparła się na cenie nabycia, jako na podstawie obliczenia odpisów amortyzacyjnych, a spór toczył się wyłącznie co do tej właśnie podstawy, nie zaszła zarzucona wadliwość postępowania przez pominięcie dowodu z rzeczoznawcy, gdyż przedmiotem sporu nie były fakta, mogące być przedmiotem oceny rzeczoznawcy, lecz zagadnienie prawne. ...

---

[1]) Por. OPA 1811/37.

1. Zagadnienie potrącania z dochodu wydatków na amortyzację jest trudne i nasuwa wiele wątpliwości.

W powyżej przytoczonym orzeczeniu i w dawniejszym, w nim powołanym, wypowiada NTA w sprawie sposobu obliczenia odpisów amortyzacyjnych przez władzę wedle stawek procentowych od cen nabycia nieruchomości miejskich pewne zasady, które nasuwają uwagi krytyczne.

2. Obszerniej zasadę, przyjętą przez NTA, rozwija okólnik Ministerstwa Skarbu z 18 listopada 1936 L. D. V. 24.674/36 (Dz. Urz. Min. Sk. 1936 nr 32 poz. 976). Okólnik ten ustala, że „zasadniczo podstawę amortyzacji stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia amortyzowanego przedmiotu". Jeżeli podstawa amortyzacji nie da się w myśl tej zasady ustalić, „wówczas należy ją określić posiłkując się wartością ubezpieczenia od ognia... a w ostatecznym dopiero razie — przez biegłych, którzy winni ustalić wartość danego przedmiotu majątkowego *na podstawie danych z okresu jego nabycia lub wytworzenia*" (podkreślenie nasze). W szczególności dla budynków, które były już w posiadaniu obecnego właściciela przed wprowadzeniem złotego, bierze się za podstawę szacunek ubezpieczeniowy z r. 1924.

A więc zarówno NTA, jak i Ministerstwo Skarbu przyjmuje za punkt wyjścia *zasadę amortyzacji pierwotnej wartości* amortyzowanego obiektu. Rozstrzygający jest koszt nabycia czy wytworzenia przedmiotu majątkowego. Decyduje rok, w którym nieruchomość lub ruchomość została wybudowana przez obecnego właściciela albo też przez niego nabyta. Okólnik Ministerstwa Skarbu nawet tam, gdzie pomocniczą podstawą jest szacunek ubezpieczeniowy, każe się cofać wstecz do pierwszego z tych lat, w których szacunek został wyrażony w złotych polskich, a biegli, wzywani „w ostatecznym dopiero razie", mają się przy szacunku opierać na danych z okresu nabycia lub wytworzenia amortyzowanego przedmiotu. A więc nie bierze się pod uwagę aktualnej jego wartości, późniejszych zmian wartości.

Jeżeli nieruchomość została nabyta przed 10 laty za 100.000 zł i stosuje się do niej 2% stawkę amortyzacyjną, czyli potrąca się 2.000 zł, a dzisiejsza wartość tego domu wynosi 200.000 zł, to licząc według dzisiejszej wartości, stawka amortyzacyjna w praktyce wynosi 1% a nie 2%. Inny przykład: Maszyna została nabyta za 50.000 zł; na amortyzację potrąca się 10%, czyli 5.000 zł. Jeżeli dzisiaj podobną maszynę można nabyć za 25.000 zł, to w praktyce, o ile oczywiście cena tej maszyny nie ulegnie zmianie, właściciel opodatkowanego przedsiębiorstwa zamortyzuje maszynę w ciągu 5 lat, tzn., że po 5 latach zgromadzi kapitał, potrzebny na nabycie maszyny o tej samej co dawna sprawności technicznej.

3. To stanowisko władz skarbowych, jak i judykatury, zostało ustalone w drodze interpretacji ustawy o podatku dochodowym, która sprawą amortyzacji zajmuje się bardzo lakonicznie. Jak wiadomo art. 6 tej ustawy w ust. 1 mówi o potrącaniu kosztów „łącznie z corocznym prawidłowym odpisaniem na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza"; w razie wątpliwości co do wysokości odpisań ustala się odpowiednie sumy przez znawców (biegłych). Rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym z r. 1921 wyjaśnia bliżej (§ 16 ust. 1), co należy rozumieć przez „prawidłowe odpisanie". Te odpisania powinny odpowiadać rzeczywistemu zmniejszeniu się wartości, jakiemu uległy budynki, maszyny lub inwentarz martwy w czasie miarodajnym do wymiaru podatku, wskutek używania ich według przeznaczenia w normalnym trybie.

To dawne rozporządzenie wykonawcze nie bierze za podstawę pierwotnej wartości amortyzowanego przedmiotu kosztu jego wytworzenia lub nabycia. Mówi

o zmniejszeniu się wartości przedmiotu w czasie „miarodajnym do wymiaru podatku". Czyli że uwzględnia aktualną wartość poszczególnych obiektów majątkowych, ich zużycie względnie zużywanie się. Podaje pewne normy amortyzacyjne, uznając odchylenia od nich in plus, o ile płatnik uzasadni „te okoliczności, które wpłynęły na znaczniejsze zmniejszenie się wartości". Biorąc pod uwagę poszczególne przedmioty (budynki, maszyny, inwentarz martwy), nie uzależnia wysokości stawki amortyzacyjnej od sumy wartości, którą te przedmioty reprezentowały w chwili ich nabycia lub wytworzenia. Stanowisko NTA i Ministerstwa Skarbu, wyrażone w cytowanym poprzednio okólniku, stanowi pewne novum w porównaniu ze stanowiskiem, wyrażonym w rozporządzeniu wykonawczym.

Ustawa mówi o „prawidłowym" odpisaniu na zużycie. Kiedy to odpisanie jest prawidłowe: czy wtedy, gdy potrąca się pewien procent pierwotnej wartości przedmiotu, czy wówczas gdy uwzględnia się zmniejszenie wartości, które zachodzi w poszczególnych latach skutkiem zużywania się przedmiotu. Naszym zdaniem, ten drugi pogląd jest słuszniejszy, bardziej zgodny z pojęciem prawidłowej amortyzacji.

4. Cyt. okólnik zaznacza, „że amortyzację należy traktować na jednym poziomie z kosztami uzyskania dochodu, albowiem nakład inwestycyjny w postaci np. nabycia maszyny w przedsiębiorstwie przemysłowym nie jest w istocie niczym innym, jak wydanym z góry kosztem uzyskania dochodu tych lat, na przestrzeni których nabyta maszyna jest w przedsiębiorstwie używana". Zgodnie z tym ten pierwotny nakład ma się rozdzielić na tyle lat, na ile oblicza się „wiek" maszyny lub innego urządzenia. Według tego płatnik niejako wycofuje włożony pierwotnie kapitał. Ale w amortyzacji na pierwszy plan nie wysuwa się to wycofanie kapitału, lecz utrzymanie w nienaruszonym stanie źródła dochodu. Ponieważ w biegu lat wartość poszczególnych obiektów majątkowych ulega zmianie, nie można amortyzacji obliczać na podstawie pierwotnego kosztu nabycia lub wytworzenia, lecz trzeba ją opierać na przypuszczalnym potrąceniu, które w danym roku odpowiada zmniejszeniu się wartości.

Przypuśćmy, że ktoś nabył wyjątkowo tanio urządzenia fabryczne, np. z licytacji; zapłacił za nie 200.000 zł, a rzeczywista ich wartość wynosi 400.000 zł. Wartość przedsiębiorstwa odpowiednio wzrosła, co wyrazi się np. w kursie jego akcyj, które przechodzą z rąk do rąk. Jeżeli będzie się obliczało amortyzację biorąc za podstawę koszt nabycia, amortyzacja ta będzie niedostateczna, albowiem na zastąpienie zużytych maszyn nie wystarczy 10% od 200.000 zł, bo za te 200.000 zł po 10 latach nie kupiłoby się nowych maszyn równej wartości. Ta spółka akcyjna będzie wykazywała, w związku z niską amortyzacją, stosunkowo większe dochody, wypłacała odpowiednio zwiększoną dywidendę. Takiej amortyzacji nie można uznać za „prawidłową".

Kodeks handlowy nakazuje w art. 58 wstawiać do bilansu poszczególne pozycje majątkowe według ich „wartości rzeczywistej". Bilans powinien być odbiciem rzeczywistości. Jeżeli odlicza się pewien procent na amortyzację, to również miarodajne jest zmniejszenie się tej „rzeczywistej" wartości. Wartość rzeczywista to wartość zmienna. O ile jakiś przedmiot kosztował przed kilku laty 100.000 zł, a dziś taki sam przedmiot kosztuje 200.000 lub 50.000 zł, to raty amortyzacyjne należy obliczać według jego rzeczywistej wartości, tzn. wartości aktualnej w poszczególnych latach.

Amortyzacja nie jest prawem płatnika, lecz jego obowiązkiem; w każdym razie nie jest czymś, co by zależało od dowolnego uznania władzy skarbowej. Amortyzacja jest konsekwencją zastosowania zasady prawdy bilansowej. Niedostateczna amortyzacja sprowadza się do wykazywania nierealnych zysków lub do sztucznego zmniejszania strat przedsiębiorstwa; nadmierna znowu amortyzacja ukrywa zyski, i w tym również przypadku bilans jest nierealny.

Weźmy przykład, który ilustruje ten ostatni przypadek. Ktoś wybudował fabrykę zbyt wielkim kosztem, przepłacił np. budynki, maszyny itd. Gdy okaże się, że te koszty były zbyt wielkie, wartość fabryki odpowiednio się obniży. Jeżeli np. za maszyny zapłacił 200.000, a dzisiaj te maszyny można kupić za 100.000, to licząc po 10% od tej sumy, właściciel fabryki nie wykazuje w bilansie rzeczywistego czystego zysku, lecz sztucznie go zmniejsza przez zbyt wysoką amortyzację, która nie odpowiada rzeczywistemu zmniejszeniu się wartości przedmiotów, wchodzących w skład przedsiębiorstwa.

5. Zagadnienie to z tego powodu jest ważne, że żyjemy w okresie ciągłych wahań wartości. Gdyby aktualne były tylko te przypadki, w których z powodu nadzwyczajnych okoliczności ktoś albo nabył wyjątkowo tanio poszczególne obiekty majątkowe, albo je przepłacił, można by nie przywiązywać do nich większej wagi, traktować je jako patologiczne. Ale w rzeczywistości wartość poszczególnych przedmiotów ulega ciągłym wahaniom, które mają charakter ogólny.

Przypuśćmy, że utrwala się obecne tendencje do zwyżki cen i że te ceny na dłuższy okres czasu utrzymają się na poziomie o jakie 40 lub 50% wyższym od poziomu z okresu największej depresji gospodarczej, tzn. z lat 1930—1932. Ktoś w tych latach wystawił budynek fabryczny kosztem 300.000 zł. Przypuśćmy, że obecnie i w latach następnych koszt budowy analogicznego budynku fabrycznego wyniesie 500.000 zł. Okres amortyzacji takiego budynku przewiduje się na lat 25. Po 25 latach przy stawce 4% (pierwotnego kosztu wytworzenia) zgromadzi się kapitał w wysokości 300.000, który nie wystarczyłby na wzniesienie nowego budynku.

Im większe są wahania cen, im bardziej położenie skomplikowane jest przez różne przemiany walutowe, tym dalej odbiega od rzeczywistości cofanie się wstecz, do kosztu nabycia względnie wytworzenia. Cyt. okólnik Ministerstwa Skarbu przewiduje, że w razie, gdy cena nabycia, poniesiona przez obecnego właściciela, wyrażona jest w walutach b. państw zaborczych lub w markach polskich, a data nabycia jest wiadoma, to wtedy przelicza się tę cenę na złote na podstawie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o przerachowaniu prywatnoprawnych zobowiązań. Ale wiadomo dobrze, jak wielka jest rozbieżność w bardzo wielu przypadkach między rzeczywistą wartością przedmiotów majątkowych a tymi „przerachowanymi" wartościami. A także i zarządzenie, że wtedy, gdy szacunek budynków opiera się na ubezpieczeniu od ognia, należy brać za podstawę szacunek ogniowy z r. 1924, nie stanowi dobrej podstawy, gdyż te szacunki z r. 1924, dokonane w r. 1924, w czasie przejścia z marki na złote, dają wyniki dość dowolne.

6. Jeżeli więc nie uznajemy za trafną zasady, że należy przy amortyzacji brać za podstawę koszt nabycia względnie wytworzenia, to czy takie stanowisko nie oznacza praktycznego utrudnienia w obliczaniu amortyzacji, gdyż brakować może uchwytnej podstawy obliczeń? Należy wyjaśnić, że według naszego zdania w zasadzie można brać za punkt wyjścia ten koszt nabycia lub wytworzenia, ale dla każdego roku, w którym dokonywa się amortyzacji, trzeba sprawdzić, czy nie zaszła zmiana wartości amortyzowanych przedmiotów. W bardzo wielu razach wystarczy oprzeć się na wskaźnikach cen. Oczywiście wówczas, gdy z tej lub innej przyczyny koszt nabycia lub wytworzenia nie jest miarodajny dla późniejszej wartości, zachodzi „wątpliwość", o której mówi ustawa o podatku dochodowym w art. 6 ust. ost.

7. Ustawa o podatku dochodowym każe ustalić odpowiednie sumy amortyzacji przez znawców (biegłych) „w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań na zużycie". Cyt. okólnik przewiduje wezwanie znawców „w ostatecznym dopiero razie". Nadaje więc posługiwaniu się znawcami charakter wyjątkowy. Niewątpliwie

używanie znawców nie może stać się regułą, gdyż wtedy wymiary podatku stałyby się bardzo przewlekłe. Ale zwłaszcza w dzisiejszych czasach te „wątpliwości“ mogą się dość często zdarzać. Ustawa nie daje podstawy do tego, by wbrew jej duchowi ograniczać posługiwanie się znawcą, w myśl okólników ministerialnych. Okólnik chce niewątpliwie uprościć wymiar. Jednakże przyjęcie pierwotnej wartości nabycia lub wytworzenia przedmiotu jako czegoś, co już raz na zawsze jest ustalone, od czego mechanicznie oblicza się stawki amortyzacyjne, nie jest słuszne z wyżej wymienionych powodów. Nie jest słuszne także i dlatego, że wymiaru podatku dokonywa się corocznie, że przedmiotem obliczenia jest rzeczywisty dochód w danym roku osiągnięty, że bilans sporządza się co roku i co roku poddaje się rewizji jego poszczególne składniki zależnie od zmian wartości.

Roman Rybarski

1813.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Podstawa obliczeniowa[1]).

W wypadku, kiedy podatnik sam nie budował domu, lecz go nabył, podstawę obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych stanowi cena kupna, a nie koszt wybudowania.

Wyrok NTA z 31 grudnia 1936 l. rej. 8484/34 w sprawie Jana Domkego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

1814.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Podstawa obliczeniowa przy przedmiotach, nabytych w drodze spadkobrania.

Podstawę odpisań na zużycie przedmiotów u osób, które nabyły je w drodze spadkobrania, stanowi ich wartość w chwili otwarcia spadku. (Teza).

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1937 l. rej. 5261/35 w sprawie Stefanii Ofie-

---

[1]) Por. OPA 1811/37.

rzyńskiej w Świeciu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Stefania Ofierzyńska stała się w drodze spadkobrania po ojcu współwłaścicielką kamienicy w Poznaniu. W zeznaniu podatkowym na r. 1934 obliczyła ona odpis z tytułu amortyzacji w wysokości 1% od przedwojennej wartości ubezpieczeniowej kamienicy w kwocie 220.000 mk niem., przerachowanych na 467.000 zł. Komisja Szacunkowa natomiast obliczyła amortyzację od kwoty 292.275 zł, przyjmując za podstawę obliczenia wartość kamienicy ustaloną dla celów wymiaru podatku od spadków i darowizn, zmniejszoną o 13%, przypadające na plac.

We wniesionym przeciw wymiarowi odwołaniu płatniczka domagała się, aby dla ustalenia odpisu z tytułu zużycia budynku przyjęto wartość tegoż w tej wysokości, w jakiej przyjmowano ją za życia spadkodawcy. Na uzasadnienie swego stanowiska powołała się ona na okólnik Ministerstwa Skarbu z 11 lipca 1932 L. D. V. 20490/2/32, który głosi, że osobom, które weszły w posiadanie nieruchomości miejskich w drodze spadkobrania względnie darowizn, przysługują pod względem amortyzacji te same prawa, jakie przysługiwały spadkodawcom i darczyńcom.

Komisja Odwoławcza nie uwzględniła zaskarżonym orzeczeniem odwołania, gdyż obliczenie odpisu za zużycie od wartości ustalonej dla celów wymiaru podatku od spadków i darowizn jest tym uzasadnione, że płatniczka nie mogła wykazać wartości pierwotnej według kosztów wybudowania, a wartość ubezpieczenia, jako zmienna, nie może być jedyną podstawą obliczenia zużycia.

Na to orzeczenie wniosła płatniczka skargę do NTA, w której powtarza zarzuty odwołania.

NTA rozważył co następuje:

Zarzut skargi streszcza się w tym, że ustalenie wysokości odpisów z tytułu zużycia budynku winno było nastąpić według wartości, która służyła za podstawę odpisów z tytułu amortyzacji za życia spadkodawcy skarżącej.

Otóż zważywszy:

1) że podstawą corocznych odpisów z tytułu amortyzacji budynku jest według judykatury NTA pierwotna wartość amortyzowanego obiektu w odniesieniu do danego płatnika,

2) że taką pierwotną wartością w grę wchodzącego budynku w odniesieniu do skarżącej jest wartość tegoż budynku w chwili nabycia go przez skarżącą w drodze spadku i

3) że skarżąca przeciw wartości tego budynku, ustalonej dla celów

wymiaru podatku od spadków i darowizn, żadnych zarzutów w skardze nie podnosi,

NTA w tym stanie rzeczy nie mógł uznać, by władza postąpiła wadliwie, jeśli nie przyjęła przy amortyzacji budynku wartości, którą się posługiwała dla tych samych celów odnośnie do poprzedniego właściciela (spadkodawcy skarżącej), i jeśli wartość tę ustaliła na podstawie materiału, jakim rozporządzała, tj. na podstawie nie kwestionowanego przez skarżącą szacunku dla celów wymiaru podatku od spadków i darowizn.

O ile zaś skarżąca na poparcie swego zarzutu powołuje się na okólnik Ministerstwa Skarbu z 11 lipca 1932 nr D. V. 20490/2/32, to NTA zaznacza, że okólnik taki, jako nieogłoszony w Dzienniku Ustaw, nie może uzasadniać dla strony ani obowiązków ani praw.

Z powyższych względów oddalił NTA skargę jako nieuzasadnioną

1815.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Ustalenie przez biegłych[1]) — opinia, odnosząca się do ogółu nieruchomości[2]).

Ustalenie przez znawców stopnia zużycia nie może mieć miejsca w stosunku do ogółu nieruchomości, przyjęcie zatem ogólnych ustaleń tego rodzaju, sprzecznych z brzmieniem rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku dochodowym, nie może być stosowane bez zgody płatnika.

Wyrok NTA z 30 października 1935 l. rej. 10.917/32 w sprawie Waleriana Brahla przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Zaskarżoną decyzją nie uwzględniono odwołania skarżącego z tym uzasadnieniem, że... amortyzację przyjęto na 5% od czynszów brutto, ponieważ skarżący nie udowodnił wartości szacunkowej domu, cena zaś kupna, wykazana w przedłożonym przez skarżącego kontrakcie kupna, nie może być podstawą obliczenia amortyzacji. . . .

---

[1]) Por. OPA 287/33, 429/33 (bez wniosku płatnika), 501/33 (brak obowiązku wskazania osoby biegłego przez płatnika i przedłożenia pisemnej opinii biegłego); 65/32 i 502/33 (w przypadku wymiaru zaocznego).

[2]) Por. OPA 287/33 i 1816/37; 503/33 i 1811/37 (przedmiot opinii).

...Słuszny jest zarzut skargi, dotyczący nieprawidłowego obliczenia odpisu na amortyzację nieruchomości. Skarżący żądał przyznania amortyzacji w granicach ustalonych przepisem § 16 rozp. wykon.[1]), udowadniając wartość nieruchomości kontraktem kupna. Stanowisko władzy pozwanej, iż dany kontrakt nie może być podstawą ustalenia wartości nieruchomości, nie jest dostatecznie uzasadnione, zastosowanie zaś normy 5% od czynszów brutto bez przeprowadzenia przepisanego kategorycznie przepisem art. 6 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) ustalenia zużycia przez znawców, stanowi dalszą istotną wadliwość postępowania. Na wywody odpowiedzi na skargę zauważa się, że ustalenie przez znawców stopnia zużycia nie może mieć miejsca w stosunku do ogółu nieruchomości, przyjęcie zatem ogólnych ustaleń tego rodzaju, sprzecznych z brzmieniem rozporządzenia wykonawczego, nie może być stosowane bez zgody płatnika....

1816.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Ustalenie przez biegłych — opinia, nie odnosząca się bezpośrednio do danego budynku[2]).

Protokół spisany z biegłymi w sprawie amortyzacji budynków, który zawiera w ogólnym zarysie wysokość procentu na zużycie budynków i nie stwierdza ani stanu posiadanych przez danego płatnika budynków, ani też wartości tychże, nie czyni zadość przepisowi art. 6 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 2 października 1935 l. rej. 6942/33 w sprawie Józefy Sobocińskiej przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

W odwołaniu przeciwko wymiarowi podatku dochodowego na r. 1931 Józefa Sobocińska domagała się przy obliczeniu dochodu z budynków potrącenia tytułem amortyzacji kwoty 8.840 zł, tj. 2% od wartości

---

[1]) Obecnie normy odpisań na zużycie podaje § 14 ust. 3 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust. — Co do znaczenia tych norm por. OPA 287/33. Por. także OPA 503/33 (formuła na zmniejszenie się wartości obiektów), 1005/35 (wyrównanie między różnymi obiektami), 1317/36 (straty koniunkturalne).

[2]) Por. OPA 287/33, 1815/37.

442.000 zł, jako ceny ubezpieczeniowej budynków, wyjaśniając przy tym, że przyjęta przez władzę cena ubezpieczeniowa 300.000 zł, od której potrącono tylko 1% na amortyzację, pochodziła ze starego szacunku towarzystwa ubezpieczeniowego.

Komisja Odwoławcza decyzją z 16 czerwca 1933 nie uwzględniła odwołania, podając w motywach zastosowanie przepisu art. 63 ust. 2 ustawy, a to ze względu na nieprzedłożenie dowodów co do wysokości amortyzacji budynków.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżąca zarzuca naruszenie postanowień art. 6 i 63 ustawy, polegające na tym, że nie przesłuchano rzeczoznawców co do wysokości amortyzacji i nie podano opinii ich stronie do wiadomości oraz że dokonany odpis na zużycie nie jest prawidłowy.

NTA rozważył co następuje:

Ustawa o podatku dochodowym, mówiąc w art. 6 o potrąceniu ze sumy przychodów kosztów amortyzacji, posługuje się określeniem „coroczne prawidłowe odpisanie za zużycie“, poza tym zaś nie wyszczególnia bliżej, jakie odpisanie na zużycie i pod jakimi warunkami należy uważać za „prawidłowe“.

Rozporządzenie wykonawcze zajmuje się odpisaniem na zużycie w § 16[1]), wyjaśniając, że wysokość potrąceń zależy od natury przedmiotu, przy czym decydujące jest wyłącznie faktyczne zużycie jako miara wysokości dopuszczalnych potrąceń. Przepis ten upoważnia dalej władzę wymiarową do przyjmowania przeciętnych i procentowo obliczonych sum, bez przeprowadzenia dalszych dochodzeń, a to w normach, podanych w rozporządzeniu dla poszczególnych kategorii przedmiotów, a zarazem zastrzega, iż przyjęcie innych potrąceń na zużycie nie jest wykluczone, o ile jednak podatnik żąda wyższego potrącenia, powinien uzasadnić te okoliczności, które wpłynęły na znaczniejsze zmniejszenie się wartości. Wreszcie postanawia rozporządzenie zgodnie z art. 6 ust. 3[2]) ustawy, że w każdym razie, jeżeli odpisanie nasuwa wątpliwości, należy je ustalić przez znawców.

W konkretnym przypadku skarżąca w odwołaniu domagała się potrącenia amortyzacji w wysokości 2% od sumy ubezpieczeniowej w kwocie 442.000 zł zamiast przyjętej 1% od sumy 300.000 zł, uzasadniając to żądanie tym, że suma 300.000 zł pochodziła ze starego szacunku towarzystwa ubezpieczeniowego od ognia, natomiast na r. 1931 obowiązuje wartość ubezpieczeniowa 440.000 zł, co się zaś tyczy przyjęcia stopy 1% na

---

[1]) Nowe rozporządzenie wykonawcze poz. 301/36 Dz. Ust. w § 14.
[2]) Art. 6 ust. 4 (ostatni) w tekście poz. 6/36 Dz. Ust.

zużycie — to odnosić się ona może do budynków o trwałej konstrukcji, podczas gdy posiadane przez skarżącą budynki są konstruktywnie lekko budowane bez znamion solidności i trwałości.

Otóż w związku z cyt. przepisami prawa obowiązkiem było władzy z powodu tych zarzutów odwołania przesłuchać rzeczoznawców celem ustalenia wysokości prawidłowych odpisań. Wprawdzie w aktach sprawy znajduje się odpis protokołu z 7 czerwca 1932, spisany z zaprzysiężonymi rzeczoznawcami w sprawie amortyzacji budynków, lecz zawiera on w ogólnym zarysie wysokość procentu na zużycie budynków i do rozpoznawanej sprawy odnosić się bezpośrednio nie może, gdyż nie stwierdza ani stanu posiadanych przez skarżącą budynków, ani też wartości tychże. Uchybienie zatem obowiązkowi przesłuchania rzeczoznawców stanowi wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla skarżącej.

Jeśli zaś władza na uzasadnienie swego stanowiska powołuje się na zaoczność z art. 63 ust. 2 z powodu nieprzedstawienia dowodów, to motyw ten już choćby z tego powodu nie może być uznany za wystarczający do odmówienia żądaniu strony, że strona w postępowaniu administracyjnym nie była wzywana do przedłożenia dowodów, o jakich mówi zaskarżona decyzja.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1817.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty modernizacji urządzeń[1]). — Koszty rejestracji podwyżki kapitału akcyjnego[2]). — Udział strony przy ustalaniu odpisań na zużycie przez biegłych. — Rezerwa na odkup naczyń, zwracanych przez odbiorców. — Rezerwa na rabaty dla odbiorców. — Amortyzacja inwestycji, spisanych przy nabyciu w całości na straty[3]).

1. Różnica wartości użytkowej dla przedsiębiorstwa w stosunku do wartości książkowej urządzeń używanych niezgodnie z pierwotnym przeznaczeniem wskutek dokonanej modernizacji, przekraczająca różnicę między wartością książkową a wartością obiektywną tych urządzeń, nie stanowi potrącalnej straty.

[1]) Por. OPA 1561/36.

[2]) Por. OPA 1502/36, 1565/36, 1566/36, 1567/36.

[3]) Por. OPA 502/33, 960/35.

2. Wydatek na zarejestrowanie podwyżki kapitału akcyjnego nie jest potrącalny.

3. Przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym nie nakłada na władzę obowiązku komunikowania stronie opinii biegłego w przedmiocie odpisań na zużycie, co nie wyklucza zwalczania tej opinii jako dowolnej względnie podnoszenia zarzutów przeciw doborowi biegłych.

4. Ujawnienie w księgach handlowych zobowiązania do odkupu po ustalonej cenie naczyń, sprzedawanych odbiorcom wyrobów zawartych w naczyniach, stanowi utworzenie niepotrącalnej rezerwy.

5. Wstawiona do pasywów bilansu oszacowana suma rabatów, w następnym okresie przypaść mających odbiorcom za objęty zamknięciem okres czasu, stanowi niepotrącalną rezerwę.

6. Doliczenie do dochodu podatkowego wydatku inwestycyjnego, spisanego przez płatnika w całości na straty, uzasadnia prawo płatnika żądania w następnych latach uwzględnienia prawidłowych odpisań na zużycie nabytych przedmiotów majątkowych.

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 4926/34 w sprawie firmy „Vacuum Oil Company Sp. Akc.“ w Czechowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Przedmiotem sporu są dokonane przez władzę pozwaną doliczenia do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1931 następujących pozycji:

1) kwoty 68.101 zł 30 gr tytułem różnicy między dokonanym przez skarżącą przeszacowaniem urządzeń unieruchomionej destylarni a oszacowaniem przeprowadzonym w toku postępowania przez rzeczoznawcę,

2) kwoty 19.800 zł, stanowiącej wydatek na zarejestrowanie podwyżki kapitału akcyjnego,

3) kwoty 1.701 zł 44 gr tytułem różnicy między odpisem amortyzacyjnym pomp olejowych a oszacowaniem zużycia przez rzeczoznawcę,

4) kwoty 24.273 zł 52 gr, uznanej przez władzę za rezerwę na rachunku baniek,

5) kwoty 179.773 zł 43 gr, uznanej przez władzę za rezerwę na rachunku rabatów dla odbiorców,

6) nieuwzględnienie przez władzę wniosku skarżącej o potrącenie odpisów amortyzacyjnych na przedmiotach, uznanych w poprzednich latach podatkowych za inwestycyjne, a odpisanych przez skarżącą w całości na straty przy nabyciu.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

1) Skarżąca niespornie unieruchomiła destylarnię kotłową w związ-

ku z urządzeniem i uruchomieniem nowej, ekonomiczniej pracującej destylarni rurkowej. Część kotłów unieruchomionej destylarni została użyta jako zbiorniki. Skarżąca odpisała w księgach na straty ustaloną przez rzeczoznawcę Stonawskiego różnicę między wartością książkową unieruchomionych urządzeń a ich wartością użytkową, odpowiadającą ich obecnemu przeznaczeniu. Władza oparła się na opinii rzeczoznawcy Ziemby, który ustalił wartość obiektywną kotłów, niezależnie od ich wartości użytkowej.

Jakkolwiek stanowisko skarżącej, odpowiadające zasadzie księgowania wartości przedmiotów majątkowych wedle ich wartości użytkowej dla przedsiębiorstwa, może być w świetle nowoczesnych zasad bilansowania oraz przepisów prawa handlowego uznane za prawidłowe, to jednak dla dziedziny podatku dochodowego zaksięgowanie obliczonej na podstawie takiego przeszacowania straty nie może być uznane za skuteczne w tym wypadku, gdy przyczyną poniesienia tej straty jest unieruchomienie zdatnych jeszcze do użytku urządzeń ze względu na równoczesne puszczenie w ruch urządzeń nowych, przedstawiających niewątpliwe ulepszenie aparatu produkcyjnego przedsiębiorstwa. Strata w tym wypadku przedstawia się jako jeden z kosztów ulepszenia źródła dochodu, który, bez względu na niezdatność jego do książkowego aktywowania, nie może być uznany za koszt potrącalny przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego (por. wyrok NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 9936/32, Zb. wyr. nr 1162 S[1])). Z tych powodów zarzuty skargi przeciw temu doliczeniu uznał NTA za nieuzasadnione.

2) Tak samo uznał NTA za nieuzasadnione zarzuty dotyczące doliczenia wydatku na koszty rejestracji podwyższenia kapitału, wedle bowiem stałej judykatury NTA wszelkie koszty, związane z podwyższeniem kapitału akcyjnego, stanowią wydatek niepotrącalny.

3) Co do tej pozycji zarzuca skarga, że skarżącej nie zakomunikowano powołanej w decyzji odwoławczej opinii rzeczoznawcy, ustalającej okres używalności pomp olejowych. Zarzut ten uznał NTA za nietrafny, oparcie się na opinii znawcy było zgodne z przepisem art. 6 ustawy o podatku dochodowym, a przepis ten nie nakłada na władzę obowiązku komunikowania opinii rzeczoznawcy stronie. Nie wyklucza to prawa strony zwalczania w postępowaniu kasacyjnym opinii znawców jako dowolnej względnie do podnoszenia zarzutów przeciw doborowi znawców, takich zarzutów atoli skarga nie podnosi.

4) Skarżąca sprzedając swe produkty w bańkach blaszanych zobowiązuje się wobec nabywcy do przyjęcia pustej bańki z powrotem za za-

---

[1]) OPA 1561/36.

płatą 1 zł 65 gr. Ponieważ koszt własny bańki nowej wynosi 1 zł 35 gr, a ponadto ponowne użycie bańki wymaga pewnych kosztów, przeto skarżąca księguje przy każdej sprzedaży produktów w bańkach kwotę 0,04 dol. na specjalne konto. Saldo tego konta w kwocie 24.273 zł 52 gr uznała władza pozwana za rezerwę. Skarga zarzuca, że saldo to reprezentuje konkretne zobowiązanie wobec nabywców do wykupu znajdujących się u nich w momencie zamknięcia rachunków baniek po ustalonej cenie. To samo stanowisko zajmowała skarżąca w odwołaniu, podnosząc ponadto, że kwota 0,04 dol. nie pokrywa nawet w całości istniejącego zobowiązania. Z tym zarzutem rozprawiła się władza w sposób niedostateczny, opierając się jedynie na uznaniu, że brak w danym wypadku konkretnego zobowiązania wobec poszczególnych osób. Uzasadnienie to atoli nie jest w zgodzie z aktami, z których wynika, że omawiane saldo reprezentuje konkretną ilość będących w obiegu baniek, co do których istnieje zobowiązanie skarżącej wobec każdego, kto bańkę taką zwróci, do wypłaty określonej kwoty pieniężnej. Fakt, że wierzycielami są nie konkretnie oznaczone osoby, lecz każdocześni posiadacze baniek, nie umniejsza konkretnego charakteru zobowiązania; również przypuszczenie, że nie wszyscy posiadacze bańki zwrócą, nie zwalnia skarżącej od zobowiązania.

Niemniej jednak stwierdzić należy, że zobowiązanie to skarżącej jest nierozerwalnie związane z powrotnym nabyciem zwracanych baniek, a więc koszt nabycia baniek nowych jest wprawdzie niższy, a koszt ponownego nabycia i doprowadzenia do stanu używalności baniek już używanych jest wyższy, ale różnica ta nie jest niczym innym jak tylko składnikiem kosztów nabycia baniek używanych, jest więc w momencie jej poniesienia kosztem handlowym. Kwoty zaś odkładane na pokrycie tego rodzaju przyszłych kosztów handlowych, choćby ich poniesienie było całkowicie pewne, muszą być uznane za rezerwę w rozumieniu art. 21 ustawy o podatku dochodowym, skoro koszty te mogą być potrącone jako takie tylko w tym roku, w którym się stały elementem współdziałającym przy uzyskaniu dochodu. Dopiero zaś konkretne nabycie używanych baniek stanowi o ich wejściu w proces gospodarczy, prowadzący do uzyskania dochodu, a sama ewentualność lub zamiar ich nabycia w okresie poprzednim nie uzasadnia uznania danego wydatku za koszt handlowy, związany z wynikami gospodarczymi tego poprzedniego okresu. Skoro więc w ten sposób doliczenie sporne jest merytorycznie uzasadnione, uznał NTA wadliwość motywów, które przytacza władza pozwana na uzasadnienie słusznego wniosku, za nieistotną.

5) Skarżąca przyznaje swym odbiorcom rabaty, których stopa zależy od osiągniętego w ciągu roku obrotu z danym odbiorcą, przy czym za podstawę nie jest brany rok kalendarzowy, lecz okres roczny od rozpo-

częcia stosunków handlowych z danym odbiorcą. Wskutek tego na dzień zamknięcia rachunków rabaty dla poszczególnych odbiorców, jakie im zostaną przyznane w następnym okresie także od obrotów okresu, będącego przedmiotem zamknięcia, nie dadzą się określić inaczej jak tylko szacunkowo. Byłoby oczywiście możliwe obliczenie tych rabatów wedle stanu na dzień bilansowy, co dałoby konkretną cyfrę niespornie w tym dniu istniejącego zobowiązania, przy czym oczywiście musiałaby zostać odłożona rezerwa na możliwe podwyższenie tego zobowiązania wskutek osiągniętego przez poszczególnych odbiorców prawa do wyższej stopy rabatu i w tym wypadku cyfra pierwsza byłaby niespornie potrącalna — skarżąca jednak uznaje w skardze ten system za niepraktyczny i uzasadnia potrącalność oszacowanej przez siebie w całej wysokości przypaść mających za zamknięty rok operacyjny rabatów tym, że mieści ona w sobie także efektywnie istniejące w dacie bilansu zobowiązania. Otóż stwierdzić należy, że efektywne zobowiązanie powstaje dopiero w momencie dokonania rozliczenia z odbiorcą i wtedy stanowi ono niewątpliwie potrącalną stratę danego okresu operacyjnego — oszacowanie przewidywanej wysokości tej straty mogłoby być uznane za ekwiwalent istniejącego zobowiązania tylko wtedy, gdyby odpowiadało ściśle stanowi na dzień bilansowy, i wtedy, mimo nadania mu charakteru rezerwy, można by uznać daną pozycję za nadającą się do uwzględnienia przy ustalaniu bilansu podatkowego antycypację. Oszacowanie wynikającego z umów z odbiorcami obowiązku udzielenia rabatu wedle przypuszczalnego stanu danych zobowiązań w momencie ich przyszłego ustalenia za taką antycypację uznane być nie może. Zresztą przy stałym stosowaniu przyjętej przez skarżącą zasady odłożone przez nią na koniec roku operacyjnego rezerwy z tego tytułu równoważyć się winny na ogół z opodatkowanymi już w poprzednim roku podatkowym rezerwami, figurującymi w bilansie otwarcia danego roku, tak, że przy ciągłości opodatkowania efektywnie poniesione rabaty będą w całej pełni potrącane, doliczeniu podlegać będą tylko podwyżki rezerwy na koniec roku w stosunku do początku roku, a każdoczesne zużycie rezerwy na obliczenie rabatów będzie traktowane jako równoznaczne z rzeczywistym ich poniesieniem. W rezultacie więc wprowadzony przez skarżącą system będzie miał to samo działanie pod względem podatkowym jak obliczanie rabatów na dzień zamknięcia rachunków podług ich stanu na ten dzień i wyciągnięte w danym wypadku z zastosowania tego systemu przez pozwaną władzę konsekwencje podatkowe nie stanowią obciążenia skarżącej ponad obowiązek. Zarzuty więc przeciw temu doliczeniu uznał NTA za nieuzasadnione.

6) Słuszne natomiast i zgodne z ustaloną w tej mierze judykaturą

NTA są zarzuty skargi, dotyczące punktu ostatniego. Doliczenie całości wydatku inwestycyjnego, spisanego przez skarżącą na straty również w całości, do dochodu podatkowego daje prawo skarżącej żądania w następnych latach amortyzacji tego wydatku wedle ogólnych zasad. Brak uwidocznienia tej amortyzacji w zamknięciu rachunkowym jest bez znaczenia, gdyż całkowite odpisanie danego wydatku w jednym z zamknięć poprzednich antycypowało już dany odpis i ponownie ten sam wydatek nie może być amortyzowany.

W tym więc punkcie dotknięte jest postępowanie istotną wadliwością, z powodu której NTA zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił.

1818.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe, prowadzone za granicą — moc dowodowa.

Fakt prowadzenia ksiąg handlowych w siedzibie zagranicznej osoby prawnej, prowadzącej w Polsce przedsiębiorstwo, zagranicą i w walucie zagranicznej nie odbiera sam przez się księgom wraz z należącymi do nich dokumentami i dowodami mocy dowodowej.

Wyrok NTA z 15 marca 1937 l. rej. 2235/34, 3866/34 i 4670/34 w sprawie Sp. Akc. „Ceres“ w Brzeziu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930 i 1931.

... O ile chodzi o lata podatkowe 1930 i 1931, przedmiotem sporu jest pominięcie ksiąg handlowych skarżącej i oparcie wymiaru na normach średniej zyskowności. W szczególności przy wymiarze podatku na r. 1930 oparła się władza wymiarowa na orzeczeniu znawcy, opartym na księgach handlowych, jako materiale pomocniczym, a odwołanie zawierało jedynie zarzut pominięcia przy ustalaniu podstawy wymiaru odliczenia od dochodu, ustalonego przez znawcę, zapłaconych podatków: przemysłowego od obrotu i dodatku komunalnego do podatku dochodowego. Władza odwoławcza po przesłuchaniu innego znawcy oraz po ponownym przesłuchaniu obu znawców uzasadniła nieuwzględnienie odwołania tym, że ustalony dochód nie jest w stosunku do obrotu i norm średniej zyskowności za wysoki, a skarżąca w odwołaniu zarzutów przeciw dyskwalifikacji ksiąg nie podniosła.

Skarżąca co do obu tych lat nie podnosiła zarzutów przeciw nieoparciu wymiarów na przepisie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, tak, że ta kwestia nie jest przedmiotem sporu. Pozostaje więc jedynie do rozstrzygnięcia kwestia, czy przyczyny, podane przez władzę na uzasadnienie dyskwalifikacji ksiąg, są wystarczające, by odmówić tym księgom wszelkiej mocy dowodowej i oprzeć wymiar na normach średniej zyskowności. Brak zarzutów w tym kierunku w odwołaniu, dotyczącym wymiaru na r. 1930, oczywiście nie może stać na przeszkodzie rozpatrzeniu tej kwestii także i co do tego roku, zupełne bowiem pominięcie ksiąg i oparcie się na normach nastąpiło dopiero w postępowaniu odwoławczym, wymiar natomiast — jak wyżej wskazano — nastąpił na podstawie orzeczenia biegłego, opierającego się na księgach, jako materiale pomocniczym. Skarżąca zatem dopiero w postępowaniu kasacyjnym miała możność podniesienia rozpatrywanego zarzutu.

Otóż istotnym momentem, jaki zdaniem władzy uniemożliwia zużytkowanie przy ustalaniu dochodu danych z ksiąg skarżącej, jest fakt prowadzenia tych ksiąg w siedzibie skarżącej w Raciborzu w walucie niemieckiej, przy czym w Polsce nie są prowadzone żadne księgi, ani też wyniki, osiągane przez skarżącą z działalności w Polsce, nie są ujęte w odrębną księgowość ani odrębne bilanse.

Otóż fakty te nie mogą same przez się odebrać księgom wraz z należącymi do nich dokumentami i dowodami mocy dowodowej. Oczywiście obowiązkiem skarżącej, powołującej się na dowód z ksiąg, byłoby przedłożyć na żądanie władzy księgi do rewizji w Polsce, jak również przedłożyć wszelkie wymagane dla skuteczności rewizji dowody i dokumenty. W tym kierunku skarżąca oświadczała swą gotowość, a zresztą nawet (o ile chodzi o r. 1930) księgi były badane tak przez organ skarbowy, jak i przez biegłego. Wyeliminowanie z wyników książkowych pozycji, odnoszących się do działalności skarżącej za granicą, a więc dla wymiaru podatku dochodowego niemiarodajnych, nie może być uznane z góry za niemożliwe; w tym kierunku zresztą władza ma wszelką możność żądania od skarżącej szczegółowego wskazania i zestawienia takich pozycji oraz wszelkich wyjaśnień natury faktycznej.

Gdy zatem władza pozwana odstąpiła od przeprowadzenia ofiarowanego przez skarżącą dowodu z ksiąg handlowych na wysokość podlegającego podatkowi dochodu z nie wystarczających przyczyn, a samo uznanie ksiąg za nieprawidłowe w rozumieniu art. 21 ustawy nie uzasadnia również pominięcia ksiąg jako dowodu, uznał NTA postępowanie, dotyczące lat podatkowych 1930 i 1931, za dotknięte istotną wadliwością. . .

1819.

PODATEK DOCHODOWY.

Różnica kursowa na pożyczce, zaciągniętej na koszty organizacyjne. — Wydatki elektrowni na założenie sklepu z urządzeniami elektrycznymi.

1. Różnica kursowa na pożyczce, zaciągniętej na koszty organizacyjne, nie jest potrącalna.

2. Wydatki elektrowni na założenie sklepu z urządzeniami elektrycznymi nie są potrącalne.

Wyrok NTA z 2 listopada 1936 l. rej. 521/34, 522/34 i 523/34 w sprawie firmy: Łódzkie Towarzystwo Elektryczne Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928, 1929 i 1930.

...ad 3) Według stałej judykatury NTA (m. i. wyroki z 6 kwietnia 1933 l. rej. 378/30, 4 maja 1933 l. rej. 4878/30, 29 listopada 1934 l. rej. 8886/31[1])) ani koszty organizacyjne, ani odpisy na amortyzację tych kosztów nie są potrącalne.

ad 4) NTA niejednokrotnie w swej judykaturze dał wyraz zapatrywaniu, że różnica kursowa, powstała przy spłacie pożyczki inwestycyjnej, nie podlega potrąceniu z przychodów. Ustalając zasadę prawną tej treści, NTA w wyroku z 22 stycznia 1932 l. rej. 2962/31 (Zb. wyr. nr 532 S)[2]) wskazał na to, iż jeśli wydatek na spłatę pożyczki pozostaje ze źródłem dochodu w związku określonym w art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym, to nie ma podstawy do tego, by taki wydatek traktować różnie zależnie od tego, czy w przerachowaniu z waluty, oznaczonej w umowie pożyczkowej, na walutę obiegową wyraża on się w kwocie mniejszej czy też większej na skutek zmiany kursu. Ani bowiem prawnie, ani gospodarczo — powstała wskutek zmiany kursu nadwyżka nie różni się od reszty wydatku, stanowiąc łącznie z nią ratę pożyczki inwestycyjnej. Nie inaczej ma się rzecz z różnicą kursową na pożyczce, zaciągniętej na koszty organizacyjne: i ta różnica stanowi podwyższenie — na skutek zmiany kursu — sumy kosztów, przerachowanej na walutę obiegową; skoro zatem koszty organizacyjne nie są potrącalne, nie ma podstawy do odmiennego traktowania różnicy kursowej.

---

[1]) OPA 423/33, 427/33, 1808/37.

[2]) Tak samo w wyroku z 23 października 1933 l. rej. 5688/30, OPA 457/33.

ad 5) Założenie sklepu z urządzeniami elektrycznymi przez elektrownię stanowi niewątpliwie rozszerzenie źródła dochodu i skutkiem tego wydatek na ten cel podpada pod przepis art. 8 p. 1 ustawy. Ze stanowiska tego przepisu nie ma znaczenia okoliczność, czy elektrownia zakładając sklep kierowała się intencją osiągania z niego dochodu, czy też chodziło jej — jak twierdzi w skardze — o zachęcanie publiczności do korzystania z wytwarzanego przez nią prądu, a zatem o zwiększenie konsumcji prądu.

Odnośnie do pozycji spisanej na straty części kosztów organizacyjnych (w kwocie 503.505,52 zł), o której mowa wyżej ad 3), skarga oprócz zarzutu mylnej kwalifikacji prawnej podnosi zarzut podwójnego opodatkowania. Mianowicie skarga twierdzi, że sporna obecnie kwota była „w ogólnej sumie kosztów organizacyjnych w kwocie 2.945.431,54 zł opodatkowana w roku podatkowym 1926"; skarga nadmienia, że opodatkowanie tych kosztów zostało zaskarżone do NTA do l. rej. 11.021/31. Zarzut tej treści był już podniesiony w odwołaniu i obowiązkiem władzy pozwanej było rozprawić się z nim w swym orzeczeniu. Zaniedbanie tego obowiązku stanowi istotną wadliwość postępowania.

Zauważyć należy w tym związku, iż istotnie w sprawie ze skargi Towarzystwa w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1926 przedmiotem sporu była kwalifikacja podatkowa kwoty 2.945.431,54 zł, wydanej na koszty organizacyjne i że wyrokiem z 28 maja 1934 l. rej. 11.021/31 NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną, że dalej — akta administracyjne (rok podatkowy 1928) nie ujawniają w dostatecznej mierze stanu faktycznego, decydującego dla rozstrzygnięcia kwestii, czy zaszło podwójne opodatkowanie. Mogłoby zaś ono zajść w wypadku, gdyby Towarzystwo w latach poprzednich przez doliczenie całych kosztów organizacyjnych do podstawy wymiaru uiściło podatek także od tej części tych kosztów, która obecnie została spisana na straty a przez władze doliczona do podstawy wymiaru (por. wyrok NTA z 15 stycznia 1936 l. rej. 2810/33 w sprawie firmy: Zakłady włókiennicze Adolf Horak Sp. Akc.[1])).

Z tych powodów NTA uchylił tylko zaskarżone orzeczenie w przedmiocie wymiaru na rok 1928 w punkcie dotyczącym spisanej na stratę części kosztów organizacyjnych, poza tym skargę na to orzeczenie i pozostałe skargi oddalił jako nieuzasadnione.

---

1) OPA 1809/37.

1820.

PODATEK DOCHODOWY.

Przerachowanie zobowiązania.

Decydujące dla uznania różnicy kursowej, wynikłej z przerachowania zobowiązania, jest nie to, że zobowiązanie przerachowane następnie powstało nie w roku gospodarczym, którego wynik jest przedmiotem opodatkowania, lecz — czy obowiązek przerachowania zobowiązania istnieje i czy powstał w tym roku, którego wyniki są opodatkowane.

Wyrok NTA z 27 maja 1936 l. rej. 4555/34 w sprawie byłego Banku Zbożowego Sp. Akc. w Poznaniu obecnie A. Schneider Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1925.

1821.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwyżka podatkowa dla podatników nieżonatych lub niezamężnych[1]) — a podatnicy żonaci lub zamężni, nie mający na utrzymaniu nikogo z członków rodziny.

Okoliczność, że podatnik nie ma na utrzymaniu nikogo z członków rodziny, nie uzasadnia zastosowania do niego zwyżki podatkowej z art. 26 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), jeśli jest żonaty lub zamężny. (Teza).

Wyrok NTA z 22 marca 1937 l. rej. 1794/35 w sprawie Krystyny Potockiej przeciw Komisji Odwoławczej w Łucku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Skarżąca opodatkowana jest oddzielnie od męża z uwagi na brak wymogów art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 411/25 Dz. Ust. Komisja Odwoławcza zastosowała do niej zwyżkę

---

[1]) Por. OPA 250/33 (utrzymywanie członka rodziny, posiadającego dochód), 390/33 (zawarcie związku małżeńskiego dopiero w roku podatkowym), 961/35 (utrzymywanie członka rodziny za granicą).

podatkową z art. 26 ustawy, podzielając motywy, przytoczone w proteście Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, mianowicie iż interpretacja przepisu ustawowego, zawarta w § 46 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.)[1]), wskazuje na intencję ustawodawcy — silniejszego opodatkowania osób, wolnych od ciężaru utrzymywania rodziny, a płatniczka w zeznaniu o dochodzie nie podała, że ma na utrzymaniu kogokolwiek z rodziny.

Skarga trafnie zarzuca, że orzeczenie Komisji Odwoławczej jest niezgodne z ustawą. Ustawa bowiem w art. 26 przepisuje podwyżkę stopy podatkowej zupełnie wyraźnie tylko „dla podatników nieżonatych lub niezamężnych", a zatem dla osób nie mających małżonka (por. motywy wyroku z 19 października 1929 l. rej. 3004/27, Zb. wyr. nr 176 S) i ustanawia równocześnie wyjątek od dodatkowego obciążenia podatkowego na korzyść tych podatników nieżonatych lub niezamężnych, którzy mają na utrzymaniu choćby jednego członka rodziny. Natomiast zupełnie brak w tym przepisie podstawy do stosowania zwyżki podatkowej do podatników żonatych lub zamężnych, i to całkiem niezależnie od tego, czy mają kogokolwiek na utrzymaniu czy też nie. Ten jasny stan prawny musi być brany pod uwagę przy interpretacji § 46 (dawnego) rozp. wykon., w szczególności zawarte tam postanowienia o wymogu utrzymywania członka rodziny muszą być uznane za aktualne tylko w odniesieniu do tych podatników, do których w ogóle odnosi się art. 26 ustawy, tj. do podatników nie mających małżonka.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

1822.

PODATEK DOCHODOWY.

Zniżka podatkowa dla podatników, mających na utrzymaniu członków rodziny — uwzględnienie z urzędu przez instancję odwoławczą.

Jeżeli dopiero w II instancji podstawa wymiaru została ustalona poniżej 7.200 zł, władza odwoławcza obowiązana jest z urzędu uwzględnić prawo podatnika do zniżki podatkowej z uwagi na wykazaną w zeznaniu ilość członków rodziny, pozostających na jego utrzymaniu.

Wyrok NTA z 9 października 1935 l. rej. 926/33 w sprawie Józefa Janickiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

---

[1]) § 39 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust. nie wspomina już o intencji przepisu art. 26 ustawy.

... Skarga podnosi zarzut nieuwzględnienia zeznania podatkowego, o ile chodzi o zniżkę stopnia podatkowego według art. 27 ustawy, w związku z zarzutem nieuwzględnienia w tym kierunku odwołania i nieprzeprowadzenia odnośnego postępowania wyjaśniającego.

Pozwana władza zaprzecza, aby odwołanie w ogóle poruszało kwestię obniżki, o jakiej jest wyżej mowa, i z tego powodu wnosi o pozostawienie zarzutu bez uwzględnienia. Pomijając jednak nawet, czy słuszny jest pogląd władzy, że kwestia wspomnianej obniżki nie została podniesiona w odwołaniu, należy podkreślić, że skoro dopiero w II instancji zaistniały warunki ustawowe do zastosowania obniżki, a to wobec tego, że podstawa wymiaru dopiero w tej instancji została ustalona poniżej 7.200 zł, to pozwana władza była obowiązana z urzędu uwzględnić okoliczności sprawy i przepisy ustawy właściwe dla wymiaru według tej nowej podstawy (art. 1 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 4 lutego 1928 poz. 106 Dz. Ust.); w tym więc stanie rzeczy niniejszy zarzut skargi jest zarzutem, skierowanym przeciw nielegalności dopuszczonej przez II instancję w jej zakresie działania, a zatem nie mógł on być podniesiony wcześniej jak w skardze do NTA i z tego powodu nie może być uznany za spóźniony w sensie art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), lecz przeciwnie winien być przez Trybunał rozpoznany.

Otóż mając na uwadze, że zeznanie podatkowe skarżącego wykazywało — jako pozostających na utrzymaniu jego — 3 członków rodziny, że pozwana władza winna była ten szczegół zeznania bądź uwzględnić w myśl art. 27 ustawy, bądź zażądać od skarżącego bliższych wyjaśnień lub dowodów w myśl art. 58 tejże ustawy, że jednak wbrew temu władza ta kwestii obniżki stopnia podatkowego wcale nie rozważyła, NTA dopatrzył się w tym naruszenia istotnych form postępowania i z tego powodu zaskarżone orzeczenie uchylił na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA, uznając za przedwczesne rozpatrywanie zarzutu naruszenia art. 27 ustawy o podatku dochodowym z punktu widzenia merytorycznego.

1823.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Budynki, z góry specjalnie przystosowane do celów biurowych[1]).

1. Pod pojęcie budynku, przeznaczonego na cele mieszkalne w sen-

[1]) Por. OPA 1511/36 i n., 1733/37.

sie § 32 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust., nie podpadają budynki, które jako z góry specjalnie przystosowane dla celów biurowych zostały pozbawione zwykłych cech używalności na cele mieszkalne. (Teza).

2. **Urządzenia budowlane specjalne, przystosowane do celów biurowych a nie praktykowane w budynkach przeznaczonych na cele mieszkalne, pozbawiają cały budynek charakteru przeznaczonego na cele mieszkalne w sensie wyżej wymienionego § 32 — o ile, nie stanowiąc odrębnego kompleksu budowlanego i gospodarczego, pozostają one w związku celowym z całością planu budynku.** (Teza).

3. **Warunek przeznaczenia budynku na cele mieszkalne jako warunek ulg podatkowych z art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. podlega ocenie według momentu ukończenia budowy.** (Teza).

Wyrok NTA z 15 lutego 1937 l. rej. 7331/34 i 198/35 w sprawie Hersza Dala przeciw Komisji Odwoławczej w Łucku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928 oraz przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

...Przedmiotem sporu jest uznanie przez pozwaną władzę dwupiętrowego budynku w Łucku przy ul. Sienkiewicza 12 c) za nie będący domem z przeznaczenia mieszkalnym w sensie § 32 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. i wskutek tego za nie podpadający pod ulgi z art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927.

Niesporne jest między stronami, że skarżący budował w r. 1926 według planu, zatwierdzonego przez Magistrat m. Łucka, dom jednopiętrowy, przeznaczony na cele mieszkalne, i że 13 sierpnia 1927, w czasie, gdy budowla ta znajdowała się w stanie surowym (będąc już pokryta dachem), zawarł umowę notarialną z Dyrekcją Poczt i Telegrafów w Lublinie co do wydzierżawienia i dalszej zabudowy swojej posesji. Jak wynika z tej umowy, zobowiązał się on w szczególności nadbudować drugie piętro w powyższym domu i w ogóle dostosować całość posesji pod względem budowlanym do potrzeb Urzędu Pocztowo-Telegraficznego w sposób, ustalony w wymienionej umowie. Niesporne jest też, że przewidziane przez umowę roboty zostały wykonane i że w związku z tym budynek skarżącego został objęty w użytkowanie przez Dyrekcję Poczt i Telegrafów jako najmobiorcę na potrzeby Urzędu Pocztowo-Telegraficznego w Łucku. Różnica między stanowiskiem strony skarżącej a pozwanej władzy polega jedynie na tym, że skarżący, wbrew orzeczeniu tej władzy, uważa adaptacje względnie zmiany budowlane, dokonane na skutek umowy z 13 sierp-

nia 1927, za nieistotne, względnie za nie pozbawiające budynku cech budynku przeznaczonego na cele mieszkalne.

NTA uznał powyższe stanowisko strony skarżącej za nietrafne. Jeżeli bowiem, na co powołuje się skarga, samo czasowe użytkowanie budynku na urząd nie przesądza jeszcze o jego charakterze jako budynku niemieszkalnego, to w sprawie niniejszej zachodzi inna jeszcze okoliczność — techniczno-budowlanego dostosowania budynku do użytkowania przez urząd, i to już z góry.

Roboty bowiem budowlane, przeprowadzone przez skarżącego na jego posesji według umowy z 13 sierpnia 1927, miały z góry na widoku, jak to wynika z brzmienia umowy, a w szczególności z ustalonego przez kontrahentów rodzaju i zakresu tych robót, stworzenie budynku specjalnie przystosowanego do celów urzędu poczty i telegrafu, przy czym same strony potraktowały budowlę, istniejącą w chwili zawierania umowy, jako dom dopiero „będący w budowie", który nie tylko ma jeszcze podlegać dalszej budowie przez nadbudowanie o jedno piętro (i uzupełnienie budowlami magazynowymi i zabudowaniami gospodarczymi), ale także ma ściśle odpowiadać nowemu planowi „celem dostosowania budynku do potrzeb i wymogów służby pocztowej i telegraficznej". W szczególności, według tejże umowy, względnie przewidzianego w niej planu, budynek został zaopatrzony m. i. w hale dla publiczności, żelazo-betonowe pomieszczenia magazynów pocztowych i skarbców, specjalnie skonstruowane rozmownice celkowe, urządzenia zabezpieczające przed włamaniem (jak żelazne drzwi, kraty, rolety).

Jeżeli zaś zważyć, że sama okoliczność, iż budynek (względnie jego część) nadaje się do zamieszkania, jest obojętna z punktu widzenia pojęcia budynku „p r z e z n a c z o n e g o na cele mieszkalne", albowiem w zasadzie, zależnie od okoliczności, każdy budynek może nadawać się na mieszkanie, podczas gdy według sensu § 32 rozporządzenia z 3 listopada 1927 wyżej przytoczone pojęcie ma określić pewną poszczególną kategorię budynków — to właśnie przede wszystkim momenty specjalnego przystosowania budowli z góry do pewnych celów decydują o tym, czy podpadają one pod to pojęcie budynków przeznaczonych na cele mieszkalne.

Otóż wyżej wspomniane urządzenia specjalne, niepraktykowane w budynkach przeznaczonych na mieszkanie, a w które dom został zaopatrzony już przy jego wznoszeniu, nadają budowli charakter gospodarczy i techniczny różny od budynków, przeznaczonych na cele mieszkalne. Gdy przy tym urządzenia te nie stanowią odrębnego kompleksu budowlanego i gospodarczego, lecz — jak widać z umowy z 13 sierpnia 1927 — pozostają w związku celowym z całością planu budynku, to wynikający z nich specyficzny charakter musi być też uznany za rozciągający się na całość

budowli — niezależnie od tego, jaką powierzchnię użytkową zajmują same powyższe urządzenia.

W świetle powyższych rozważań nie ma też dla sprawy znaczenia okoliczność, podniesiona w skardze, że drugie piętro domu obejmuje m. i. „mieszkanie, zajęte przez dyrektora Urzędu Pocztowego w Łucku".

W związku z wywodami skargi należy poza tym podkreślić, że gdy warunek przeznaczenia budynku na cele mieszkalne (jako warunek ulg podatkowych) musi podlegać ocenie według momentu powstania prawa do tych ulg, czyli w myśl art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 według momentu ukończenia budowy, to zaistnienie tego warunku nie może być rozważane z punktu widzenia możliwości przyszłych, w danym momencie nierealnych. Dlatego też również bez znaczenia dla niniejszej sprawy jest podniesiona przez skargę okoliczność, że wybudowanie spornego budynku według potrzeb urzędu pocztowo-telegraficznego ma charakter niestały i że w przyszłości konstrukcja ta będzie zmieniona (rzekomo na koszt dzierżawcy).

Z tego co powiedziano wyżej wynika, że nie mają wpływu na uznanie budynku za przeznaczony na cele mieszkalne przytoczone przez stronę zaświadczenia i pisma Magistratu względnie Zarządu Miejskiego m. Łucka z 13 lutego 1929, z 16 maja 1933 i z 14 grudnia 1933, gdyż nie wnoszą one do sprawy żadnych nowych elementów faktycznych dla niej istotnych, a mianowicie nie stwierdzają żadnych odstępstw od warunków, ustalonych umową z 13 sierpnia 1927, które, jak to już wyjaśniono, dostatecznie świadczą o charakterze domu jako nie przeznaczonego na cele mieszkalne. O ile natomiast skarga miałaby na względzie zawarte w powyższych pismach twierdzenia co do samego charakteru budynku jako przeznaczonego na cele mieszkalne, to należy stwierdzić, że ta ocena, jako ocena prawna w sensie § 32 rozporządzenia z 3 listopada 1927, nie podlegała wiążącemu ustaleniu przez zaświadczenia władzy budowlanej, lecz przez orzeczenie władzy podatkowej. Ponieważ skarga powołuje się i na załączoną dopiero do niej (i sporządzoną po dacie zaskarżonego orzeczenia) ekspertyzę z 19 listopada 1934, należy zaznaczyć, że dowód ten nie podlega uwzględnieniu na zasadzie art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) jako dowód nowy i to niezależnie od powoływanego w skardze niezapoznania strony przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia z danymi zacytowanego dopiero w tym orzeczeniu zaświadczenia z 14 grudnia 1933. . . .

1824.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Księgowanie wysyłki towaru.

Wysyłka towaru musi być pokryta odpowiednim dokumentem i zarejestrowana w księgach handlowych także w wypadku, gdy transakcja dochodzi do skutku dopiero po odbiorze towaru przez nabywcę. (Teza).

Wyrok NTA z 10 marca 1937 l. rej. 10.409/34 w sprawie firmy: Salomon Grubner — Skup zawodowy drzewa w Bielsku przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Firma: Salomon Grubner — Skup zawodowy drzewa w Bielsku zaskarżyła do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 18 czerwca 1934, dotyczącą wymiaru podatku od obrotu za r. 1932. W skardze zarzuca skarżąca niesłuszne odrzucenie ksiąg handlowych, jak również niesłuszne zastosowanie normalnej stawki podatkowej.

NTA rozważył co następuje:

Jak to wynika z akt sprawy, księgi handlowe skarżącej firmy uznane zostały za nieprawidłowe, a to z uwagi na niewystawianie faktur na sprzedane towary. Decyzja władzy wymiarowej, dyskwalifikująca księgi handlowe, stwierdza zarazem, że tzw. „faktury", wystawiane przez odbiorców, nie mogą stanowić dowodu na osiągnięty obrót, a ponadto, iż wpisy księgowe winny być w myśl zasad prawidłowej buchalterii dokonywane bezzwłocznie po dokonaniu czynności handlowej na podstawie dokumentów. Wysyłkę więc towarów należy księgować zdaniem władzy w dacie uskuteczniania tej wysyłki i na podstawie kopii rachunków.

. . . NTA przychyla się do zapatrywania władzy pozwanej, iż przyjęty przez skarżącą firmę tryb księgowania nie odpowiada ani wymogom kodeksu handlowego, ani ustalonym powszechnie zasadom prawidłowej rachunkowości.

Jeżeli kupiec wysyła ze swego przedsiębiorstwa towar, to wysyłka ta stanowi dla jego przedsiębiorstwa tego rodzaju zdarzenie gospodarcze, które wymaga odpowiedniego zarejestrowania w jego księgach handlowych, gdyż w tej chwili następuje zmniejszenie zapasu towarów, znajdującego się w magazynie przedsiębiorstwa. Wprowadzanie zatem do ksiąg przedsiębiorstwa czynności wysyłkowych towaru już w chwili ich uskutecznienia jest prostą konsekwencją wspomnianego wymogu bieżącego

uwidocznienia w księgach kupca zjawisk gospodarczych, zachodzących w jego przedsiębiorstwie. Każda więc wysyłka towaru z przedsiębiorstwa pokryta być musi jakimś dokumentem wysyłkowym, przy czym od warunków, w jakich odbywa się ta wysyłka towaru, zależy też forma oraz treść odnośnego dokumentu.

Podniesiony przez skarżącą moment dochodzenia transakcji do skutku dopiero z chwilą formalnego ilościowego i jakościowego odbioru towaru przez nabywcę, pozostającego w stałym stosunku handlowym, mógłby co najwyżej zwalniać firmę od obowiązku wystawiania odbiorcy formalnej faktury. Obowiązek jednak pokrycia każdej wysyłki towaru odpowiednim dokumentem specyfikacyjnym, stwierdzającym ilość i rodzaj towaru, w świetle postanowień kodeksu handlowego oraz zasad prawidłowej buchalterii nie może ulegać wątpliwości. Odkładanie księgowania wysyłek towaru aż do chwili formalnego odbioru towaru przez nabywcę w związku z brakiem pokrywania wysyłek towaru odpowiednimi dokumentami wysyłkowymi czyniłoby wprost dowód z ksiąg handlowych iluzorycznym, czy to w razie zaginięcia towaru podczas transportu, czy też w razie nieporozumień między przedsiębiorstwem a firmą odbiorczą. Już to dowodzi, że każda wysyłka towaru musi być pokryta odpowiednim dokumentem i zarejestrowana w księgach handlowych także w wypadku, gdy transakcja dochodzi do skutku dopiero po odbiorze towaru przez nabywcę. Faktyczne zaś uzgodnienie dat, dotyczących ilości dostarczonego towaru, między dostawcą i odbiorcą wysyłki stanowić będzie w takich wypadkach odrębne zdarzenie, zmuszające do odpowiedniego zaksięgowania. Wobec niespornego stanu faktycznego, przyjętego przez władze wymiarowe obu instancji za podstawę orzeczenia, ofiarowany w odwołaniu dowód ze świadka w osobie zastępcy firmy, nabywającej towar, celem stwierdzenia procederu, stosowanego przy odbiorze towaru, okazał się bezprzedmiotowy.

W związku z uznaniem ksiąg handlowych skarżącej za nieprawidłowe upaść też musi zarzut skargi dotyczący odmówienia skarżącej przyznania ulgowej stawki podatkowej.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1825.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Poprawki zapisów.

Powtarzające się poprawki zapisów w księgach handlowych mogą

stanowić dostateczny powód dyskwalifikacji ksiąg z powodu formalnej wadliwości. (Teza).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1937 l. rej. 9500/34 w sprawie Cecylii Czarneckiej przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Przedmiotem sporu jest uznanie ksiąg skarżącej za nieprawidłowe i ustalenie obrotu na podstawie opinii informatorów.

Władza pozwana uzasadniła uznanie ksiąg za nieprawidłowe niespornym zresztą faktem, że „w żurnalu amerykańskim zachodzi wielka ilość przepisanych cyfr pierwotnych i to pod różnymi pozycjami, np. fol. 1, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 21 itd." — a pod względem prawnym powołaniem się na § 2 rozp. min. z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Powtarzające się poprawki cyfr w księgach w takiej ilości, że stwierdzenie ich genezy byłoby utrudnione i wymagałoby niestosunkowo wielkiego nakładu czasu i pracy, muszą być uznane za usterki formalne, dyskwalifikujące księgi. Nie mogą być bowiem uznane za prawidłowe, a więc mające kwalifikowaną moc dowodową księgi, w których znajduje się wielka ilość wpisów, wymagających już z powodu swego zewnętrznego wyglądu szczegółowego badania i stwierdzania ich prawidłowości. Zresztą nawet ocena, czy poszczególne poprawki są istotnie jedynie skutkiem omyłek pisarskich, czy też merytoryczną zmianą wpisu — popartego np. jedynie dowodem wewnętrznym — nie zawsze byłaby możliwa w sposób bezwzględnie pewny, tak, że stwierdzenie, czy usterki formalne nie kryją za sobą materialnych niezgodności, wymagałoby bardzo szczegółowych badań, wykraczających poza ramy badania ksiąg handlowych jako takich. Dlatego też samo stwierdzenie istnienia tego rodzaju usterek formalnych uzasadnia uznanie ksiąg za nieprawidłowe, a tym samym niezdolne pełnić funkcji dowodu kwalifikowanego. Z drugiej strony jednak nie można bez bliższego zbadania wpływu tych usterek na materialną wiarogodność ksiąg jako zapisków uznać ich za nie mogące stanowić dowodu z zapisków. W tym kierunku władza pozwana w zaskarżonej decyzji się nie wypowiedziała, wobec czego NTA — zgodnie z zasadą, wypowiedzianą w wyroku z 29 września 1936 l. rej. 3673/34[1]), na którego motywy NTA się powołuje, że władza ma obowiązek oceny ksiąg, na które płatnik się powołał, jako zapisków, mimo że księgi jako formalnie wadliwe zostały odrzucone — uznał postępowanie za dotknięte istotną wadliwością.

---

[1]) OPA 1648/36.

Zarzut niewłaściwego powołania się władzy na przepis § 2 rozp. min. z 13 kwietnia 1932 pominął NTA jako nieistotny, gdyż przepis ten nie wprowadził, o ile chodzi o sporne zagadnienie, merytorycznych zmian w stosunku do stanu prawnego, jaki istniał na podstawie przepisów kodeksu handlowego niemieckiego — zaś zarzut dowolności wymiaru jako przedwczesny. W tym stanie rzeczy uchylił NTA zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1826.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Wyskrobanie pozycji.

Wyskrobanie pozycji w księgach zasadniczych kupca, a więc usunięcie pierwotnej treści wpisu, jest wystarczającym powodem uznania ksiąg płatnika za nieprawidłowe.

Wyrok NTA z 5 marca 1937 l. rej. 8516/34 w sprawie Chaima Turkieltauba przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Jak to wynika z motywów zaskarżonej decyzji, księgi handlowe skarżącego uznane zostały za nieprawidłowe m. i. z powodu wyskrobania w dzienniku jednej pozycji.

Otóż fakt wyskrobania z dziennika na stronie 134 pozycji rachunkowej nie jest sporny. Skarżący w swoim piśmie z 5 lipca 1933, przyznając fakt wyskrobania i następnie wpisania pozycji czerwonym atramentem, ograniczył się jedynie do wyjaśnienia, iż dotyczy to ogólnej sumy omyłkowo wpisanej przy sumowaniu pozycji. Jednakowoż pod kątem widzenia zasad prawidłowego prowadzenia ksiąg handlowych wyskrobanie pozycji w księgach zasadniczych kupca, a więc usunięcie pierwotnej treści wpisu jest niedopuszczalne, a błędy księgowania usunięte być mogą tylko drogą storna, albo też przez przekreślenie i wypisanie właściwej treści tak, aby pierwotny tekst mógł być odczytany. Już więc samo naruszenie tego prawidła było wystarczającym powodem uznania ksiąg płatnika za nieprawidłowe....

1827.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Księga odpisów rachunków wychodzących jako dowód.

Księga odpisów rachunków wychodzących stanowi w myśl § 2 rozporządzenia z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust. dostateczny dowód księgowania dla uznania ksiąg handlowych za prawidłowe w rozumieniu ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 2 kwietnia 1937 l. rej. 11.149/34 w sprawie Józefa Rindego przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Józef Rinde prowadził w r. 1933 w Przemyślu handel towarów galanteryjnych, obrazów i dewocjonaliów na podstawie świadectwa przemysłowego II kat. handl. Dnia 13 lutego 1934 złożył zeznanie o obrocie, powołując się na księgi handlowe. Komisja Szacunkowa uznała księgi za prawidłowe i ustaliła obrót zgodnie z zeznaniem na 65.487 zł, z czego opodatkowała 59.076 zł według 0,5% stawki podatkowej, a 6.411 zł według 0,75% stawki podatkowej. Przeciw uchwale Komisji Szacunkowej zgłosił jej przewodniczący sprzeciw, domagając się zastosowania do ustalonego obrotu 1% stawki podatkowej. Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 28 września 1934 uwzględniła sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej i podwyższyła podatek z kwoty 343,47 zł na 654,87 zł. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca wadliwość postępowania z tego powodu, że skarżący nie otrzymał zawiadomienia o terminie rozpatrzenia sprzeciwu Przewodniczącego Komisji Szacunkowej. Zarzut ten jednak nie jest trafny, gdyż brak przepisu, który by na Komisję Odwoławczą nakładał obowiązek zawiadamiania płatników o każdym posiedzeniu, na którym rozpatrywane są ich sprawy podatkowe.

Istniejące przepisy nie przewidują również obowiązku władzy orzekającej do zapoznania się z księgami podatnika przez autopsję. Przeciwnie, istota tego dowodu wymaga, aby on był badany przez fachowców-rzeczoznawców, którzy stwierdzenia faktyczne odnośnie do tego środka dowodowego zamieszczają w sporządzonym z tej czynności protokole. Te faktyczne stwierdzenia podlegają dopiero ocenie właściwej władzy, która na ich podstawie wyciąga właściwe wnioski prawne.

W konkretnym przypadku na podstawie ustalenia w p. 18 protokołu

badania ksiąg z 27 lutego 1934, że „brak w zupełności kopiału rachunków wychodzących, wystawianych dla odbiorców firmy, czyli że sprzedaż towarów przeprowadzona przez księgi handlowe nie udowodniona miarodajnymi dokumentami", władza wysnuła wnioski prawne w formie uznania ksiąg za nieprawidłowe. Oczywista rzecz, że już uznanie, iż brak udowodnienia zapisów w księgach „miarodajnymi dokumentami", nie jest ustaleniem faktu, ale wnioskiem prawnym, lecz wniosek ten uznała władza pozwana za swój, przekroczenie więc przez lustratora ksiąg jego kompetencji nie narusza w niczym praw skarżącego, który zarzuca, że wniosek ten jest mylny. Otóż z treści zaskarżonego orzeczenia, jako też z odpowiedzi na skargę wynika, że za właściwy dowód wpisów w księgach uważa władza kopiał rachunków wychodzących, lecz słusznie skarga zarzuca, że za dowód taki uchodzić może nie tylko „kopiał" sensu stricto, a więc księga zawierająca mechanicznie sporządzone odbitki rachunków wychodzących, lecz także wszelkie odpisy rachunków wychodzących. Wprawdzie bowiem według art. 28 ust. 2 kod. handl. austr., który w niniejszym wypadku miałby zastosowanie, kupiec ma obowiązek utrzymywania a więc i sporządzania odpisów listów handlowych wysłanych, przy czym kodeks przez odpis rozumie kopię lub odbitkę, lecz rozporządzenie z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust. wyjaśniając w § 2 pojęcie prawidłowych ksiąg uznaje w p. 4 za dowody księgowania nie tylko dokumenty oryginalne, ale także odpisy. Skoro rozporządzenie to nie przewiduje szczególnej formy odpisów, to brak podstawy do żądania odpisów sporządzonych wyłącznie sposobem mechanicznym w postaci kopii i odbitek. Skarga słusznie powołuje się na to, że protokół badania ksiąg stwierdza, iż skarżący posiada tego rodzaju odpisy. Mianowicie protokół badania ksiąg stwierdza w rubr. 12, że istnieje księga odpisów rachunków wychodzących.

Z tych powodów należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z prawem.

1828.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Spalenie się dowodów.

Okoliczność, że dowody księgowania zostały zniszczone przez pożar niezawiniony przez podatnika, jest obojętna ze stanowiska przedmiotowej

oceny ksiąg handlowych w myśl art. 76 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 13 kwietnia 1937 l. rej. 10.974/34 w sprawie firmy: Młyny i Tartaki Wągrowieckie Sp. Akc. w Wągrowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Firma: Młyny i Tartaki Wągrowieckie Sp. Akc. w Wągrowcu zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministerstwa Skarbu z 6 października 1934 w sprawie wymiaru podatku od obrotu za r. 1932. Przedmiotem sporu jest uznanie ksiąg handlowych skarżącej za nieprawidłowe, co władza pozwana uzasadniła tym, że brak jest dowodów za okres do czerwca 1932. Skarga zarzuca przede wszystkim wadliwość postępowania z tego powodu, że władza nie rozprawiła się z zarzutem odwołania tej treści, iż dowody księgowania zostały zniszczone przez pożar, mimo iż skarżąca na okoliczność tę przedłożyła zaświadczenie prokuratora przy Sądzie Okręgowym. Wadliwość ta istotnie zachodzi, lecz nie może ona spowodować uchylenia zaskarżonego orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA, gdyż skarżąca nie twierdzi, że przez to poniosła uszczerbek w swym prawie obrony przed Trybunałem, a z prawa obrony zrobiła użytek. W szczególności powołuje się skarżąca na wspomniany fakt zniszczenia przez pożar dowodów księgowania za I półrocze 1932. Faktu tego władza pozwana nie zaprzecza, a zatem pozostaje do rozstrzygnięcia kwestia, czy stoi on na przeszkodzie uznaniu ksiąg handlowych za nieprawidłowe. Otóż w myśl art. 76 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym płatnik ma obowiązek przedstawić księgi wraz z dowodami i rachunkami; przepis ten zresztą odpowiada i zasadom buchalterii i naturze rzeczy, ponieważ wpisy w księgach bez żadnych dowodów księgowania nie mogą mieć innego znaczenia jak znaczenie gołosłownego twierdzenia płatnika zawartego w zeznaniu, do którego ustawa o podatku przemysłowym nie przywiązuje widocznie wagi, skoro daje płatnikowi kwalifikowaną obronę jedynie w przypadku prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych. Księgi bez dowodów nie mogą więc mieć żadnego znaczenia ze stanowiska ustawy, czyli nie mogą być uznane za prawidłowe. Nie może w tym nic zmienić okoliczność, że dowody księgowania zostały zniszczone przez pożar, niezawiniony przez płatnika, ponieważ przyczyna zaginięcia dowodów jest obojętna ze stanowiska przedmiotowej oceny ksiąg. . . .

Wprawdzie według protokołu badania ksiąg handlowych z 12 lipca 1934 ów brak zniszczonych przez pożar ksiąg odnosi się jedynie do czasu przed 30 czerwca 1932, ale skarga nie podnosi żadnego zarzutu odnośnie do czasu po 1 lipca 1932, a gdy ponadto innych zarzutów oprócz omówionego wyżej nie zawiera, należało ją oddalić jako nieuzasadnioną.

1829.

PODATEK GRUNTOWY.

Zwolnienie miejskich parków i ogrodów w b. zaborze austriackim.

Fakt, że niezabudowane przestrzenie miejskie użytkowane są jako parki i ogrody, nie wyklucza uznania ich za place miejscowe, wolne od podatku gruntowego w myśl § 2 p. 3 ustawy z 24 maja 1869 austr. Dz. u. p. nr 88. (Teza).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 4350/33 w sprawie Gminy m. Krakowa przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku gruntowego za r. 1923.

Gminie m. Krakowa wymierzono podatek gruntowy za r. 1923 w kwocie 28.604.436 mk od gruntów gminnych w dzielnicach Dębniki, Zakrzówek, Płaszów i Podgórze oraz w gminie Kostrze, a za r. 1924 w kwocie 9.839 zł 20 gr od gruntów gminnych w dzielnicach I—VIII, XII—XX oraz w Przegorzałach i Woli Justowskiej.

W odrębnych odwołaniach, wniesionych przeciw tym wymiarom, zarzuciła Gmina m. i., 1) że w Zakrzówku, Dębnikach, Płaszowie i Podgórzu zaledwie 29% gruntów przypada na pola orne, a reszta na skwery, drogi, place itd., 2) że w Kostrzu przeznaczyła 17 morgów 123 sążni kw. na cele wodociągowe, 3) że na podstawie udzielonych jej dat nie może ustalić, czy nie płaci za grunty zwolnione od podatku ewentualnie za grunty już pozbyte i że o ile jej przypisano podatek od skwerów i publicznych ogrodów (planty, park Krakowski, park Jordana, Błonie Krakowskie, park Ludowy w Woli Justowskiej), to grunty te są w myśl § 2 p. 3 ustawy z 24 maja 1869 austr. Dz. u. p. nr 88 wolne od podatku gruntowego jako place publiczne („Ortsplätze").

Izba Skarbowa decyzją z 19 lipca 1927 odwołań tych nie uwzględniła, gdyż w myśl § 1 powołanej ustawy z 1869 r. podlegają podatkowi gruntowemu wszystkie powierzchnie gruntowe, które nadają się do eksploatacji w drodze kultury rolniczej, a zatem bez względu na to, czy są własnością prywatną czy publiczną, czy i w jaki sposób są użytkowane oraz czy przynoszą dochód, chyba że wchodzą w rachubę grunty taksatywnie wyliczone w § 2 wspomnianej ustawy, który atoli nie przewiduje zwolnienia parcel przeznaczonych na publiczne ogrody. Zarazem Izba Skarbowa zaznaczyła, że dla zbadania podniesionych w odwołaniach zarzutów, dotyczących zmian w osobie właściciela, w przedmiocie i w kulturach, odstąpiła odpisy odwołań urzędowi katastralnemu w Krakowie celem trak-

towania ich jako zgłoszenia o zmianach w myśl ustawy z 23 maja 1883 Dz. u. p. nr 83 i z 12 lipca 1896 Dz. u. p. nr 121.

Od tej decyzji wniosła Gmina odwołanie do Ministerstwa Skarbu, w którym zarzuciła, że Izba tłumaczy zbyt ciasno przepisy § 2 ustawy z 24 maja 1869, gdyż przez wyrażenie „place publiczne" (Ortsplätze) należy rozumieć również ogrody publiczne, parki, planty i lasy, przeznaczone na cele publiczne; według § 2 wspomnianej ustawy są również wolne od podatku gruntowego zabudowane place gminne, grunty wodociągowe i skwery.

Odwołanie to przedłożyła Izba Ministerstwu Skarbu sprawozdaniem z 18 czerwca 1931 z wnioskiem o nieuwzględnienie z powodów podanych w zaskarżonym orzeczeniu zaznaczając, że choć skwerom oraz parcelom zajętym pod urządzenia wodociągowe w zasadzie przysługuje zwolnienie od podatku gruntowego, to zasadność obowiązku podatkowego w danym wypadku po myśli § 16 ustawy z 23 maja 1883 Dz. u. p. nr 83 zaskarżona być nie może, gdyż nie zgłoszono w ustawowym terminie zmian przeprowadzonych w sposobie użytkowania odnośnych parcel.

Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołania z powodów podanych we wspomnianym sprawozdaniu, a Izba Skarbowa intymując to orzeczenie Gminie zaznaczyła, że o wyniku przeprowadzonych wskutek zarządzenia Izby z 19 lipca 1927 przez urząd katastralny badań i o przeprowadzonych w katastrze zmianach została Gmina przez urząd katastralny zawiadomiona i że Izba wydała zarządzenie, by od parcel, uznanych za wolne od podatku gruntowego, odpisano podatek gruntowy za czas od roku 1925 jako następnego po zgłoszeniu, a to zgodnie z § 50 ustawy z 23 maja 1883 Dz. u. p. nr 83.

Na to orzeczenie wniosła Gmina skargę do NTA, w której zarzuca: 1) że zaskarżone orzeczenie nie zawiera prawnego i faktycznego uzasadnienia, 2) że plantom Krakowskim, plantom Dietlowskim, plantom Podgórskim, parkowi Krakowskiemu, parkowi im. Dra Jordana, parkowi im. Bednarskiego i błoniom Krakowskim przysługuje zwolnienie od podatku gruntowego, jako placom miejscowym („Ortsplätze") w myśl § 2 ust. 3 ustawy z 24 maja 1869, 3) że las i park Wolski jest zwolniony od podatku gruntowego po myśli art. 23 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust., gdyż orzeczeniem krakowskiego Urzędu Wojewódzkiego z 25 kwietnia 1930 został las ten, w skład którego wchodzi park Wolski, uznany za las ochronny, 4) że nieużytkom zalesionym na Bonarce i na Skale Twardowskiego przysługuje zwolnienie od podatku w myśl art. 7 wspomnianego rozporządzenia z 24 czerwca 1927, gdyż zalesienia te uznano orzeczeniem Wojewody krakowskiego z 23 września 1932 za zalesienia ochronne, 5) że grunty wywłaszczone celem roz-

szerzenia cmentarza rakowickiego są wolne od podatku gruntowego w myśl § 2 p. 1 ustawy z 24 maja 1869 i 6) że gruntom w Kostrzu, na których znajdują się urządzenia wodociągowe, przysługuje zwolnienie od podatku gruntowego na podstawie § 2 p. 3 wspomnianej kilkakrotnie ustawy z 24 maja 1869.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca przede wszystkim, że zaskarżone orzeczenie, powołując się na motywy decyzji Izby Skarbowej w Krakowie z 19 lipca 1927, nie zawiera wbrew postanowieniom art. 75 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. prawnego i faktycznego uzasadnienia. Zarzut ten uznał NTA, pomimo że wspomniane rozporządzenie w myśl art. 112 p. b) tegoż rozporządzenia, nie dotyczy postępowania w sprawach podatkowych, za trafny. Skarżąca domagała się zwolnienia placów, plantów i ogrodów publicznych od podatku gruntowego, jako placów miejskich („Ortsplätze") wolnych od podatku w myśl § 2 p. 3 ustawy z 24 maja 1869. Z zarzutem tym winna się była władza rozprawić. Temu jednak nie stało się zadość przez powołanie się na motywy decyzji Izby Skarbowej z 19 lipca 1927, które jedynie zaznaczają, że ogrodom publicznym, jako nie wyliczonym taksatywnie w § 2 wspomnianej ustawy, nie przysługuje zwolnienie od podatku, jednakże z kwestią, czy ogrody publiczne podpadają pod pojęcie placów miejscowych, wcale się nie rozprawiają i też rozprawiać się nie potrzebowały, skoro skarżąca z twierdzeniem tym wystąpiła dopiero w odwołaniu wniesionym od tej decyzji.

Władza w odpowiedzi na skargę twierdzi, że skarżąca żądając zwolnienia plantów, parków i błoni od podatku gruntowego a to jako „placów miejscowych", rozszerza pojęcie placów miejscowych w sposób niezgodny z treścią i duchem ustawy z 24 maja 1869; twierdzenia tego nie mógł jednak NTA uznać za trafne. Ustawa wspomniana nie zawiera definicji placów miejscowych zwolnionych od podatku gruntowego. Przyjąć wobec tego należy, że ustawodawca miał na myśli ograniczoną powierzchnię ziemi gminy, niezabudowaną i nie służącą celom produkcji rolniczej, przeznaczoną natomiast wyłącznie oraz rzeczywiście służącą na cele użytku publicznego. Okoliczność więc, czy należące do gminy place służą zgodnie ze swym przeznaczeniem użytkowi publicznemu, jest jedynie miarodajna przy ocenie, czy place te należy uznać za wolne w myśl § 2 ust. 3 ustawy z 24 maja 1869 place miejscowe („Ortsplätze"). Nie ulega zaś żadnej wątpliwości, że celowi temu odpowiada przeznaczenie placów gminnych na parki i ogrody publiczne, dostępne ogółowi. Odmawianie miejskim ogrodom publicznym charakteru wolnych od podatku placów miejscowych nie dałoby się pogodzić z intencjami ustawy, wynikającymi z ujęcia zwolnień w § 2 ustawy, w szczególności zaś przeczyłoby wyraźnie zasadom słusz-

ności podatkowej. Gmina bowiem przeznaczając place takie na użytek publiczny, czasem z dość dużym nakładem pieniężnym, celem założenia ogrodów i celem konserwacji ich i nie mając z własności swej żadnej korzyści lecz tylko wydatki, usuwa w tym wypadku całość przestrzeni, przeznaczonych na służące ogółowi ogrody, od ich naturalnego użytkowania, uzasadniającego w myśl § 1 ustawy opłatę podatku gruntowego. Okoliczności te były niewątpliwie przyczyną ustawowego zwolnienia placów miejscowych od podatku gruntowego — a właśnie okoliczności takie zachodzą również przy przeznaczeniu placów gminnych na parki i ogrody publiczne. Na takim stanowisku stanął też austriacki Trybunał Administracyjny, który w wyroku z 12 czerwca 1901 L. 4670 (Budw. nr 378 F) wypowiedział zasadę, że publiczne parki, jako place miejscowe, o których mowa w § 2 ustawy z 24 maja 1869 Dz. u. p. nr 88, wolne są od podatku gruntowego. Skoro zaś władza wychodząc z odmiennych założeń prawnych z zarzutem odwołania, że parki i ogrody publiczne są w całości placami miejscowymi, wolnymi od podatku, wcale się nie rozprawiła, lecz zwolniła, jak z akt sprawy wynika, tylko ścieżki i place parków i ogrodów publicznych od podatku gruntowego, to NTA uznał, iż postąpiła wadliwie.

Następnie skarga zarzuca, że władza wbrew postanowieniu § 2 ustawy z 24 maja 1869 nie zwolniła od podatku gruntowego parcel gm. Kostrze, na których znajdują się rzekomo urządzenia wodociągowe. Otóż Izba Skarbowa, jak z akt sprawy wynika, poleciła sprawę tę urzędowi katastralnemu w Krakowie do załatwienia, o czym skarżącą decyzją z 19 lipca 1927 zawiadomiła, a urząd ten po przeprowadzonych dochodzeniach w obecności delegata skarżącej wydał doręczone skarżącej orzeczenie z 16 listopada 1931, którym odmówił żądaniu zwolnienia tych parcel od podatku gruntowego, gdyż stwierdził, że na parcelach tych urządzenia wodociągowe się nie znajdują. W orzeczeniu tym wyraźnie zaznaczono, że skarżącej przysługuje prawo odwołania się od niego w terminie ustawowym. Zarzut ten zatem, jako przedwczesny, nie nadaje się do rozpoznania.

Zarzuty skargi zaś dotyczące niezwolnienia od podatku parcel, przeznaczonych na rozszerzenie cmentarza rakowickiego oraz oparte na rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust. zarzuty niezwolnienia od podatku gruntowego lasu Wolskiego i nowozalesionych nieużytków w Bonarce i na Skale Twardowskiego, NTA, jako nieprzytoczone przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia, pominął na podstawie art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Kierując się tymi rozważaniami uchylił NTA zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA z powodu wadliwego postępowania.

1830.

PODATEK GRUNTOWY.

Charakter w b. zaborze pruskim. — Zwolnienie gruntów gminnych.

1. Państwowy dodatek do podatku gruntowego na obszarze b. zaboru pruskiego jest samoistną daniną państwową.

2. Grunty gminne są zwolnione od tego dodatku tylko, o ile są przeznaczone dla służby publicznej lub użytku publicznego.

3. Wymiar dodatku do podatku gruntowego od gruntów gminnych, nie korzystających ze zwolnienia, nie jest zależny od wymierzenia samego podatku.

Wyrok NTA z 25 listopada 1936 l. rej. 5249/34 w sprawie Gminy miejskiej w Rogoźnie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru państwowego dodatku do podatku gruntowego na r. 1934.

Według listy wymiarowej dodatku państwowego do podatku gruntowego na r. 1934 gminie miejskiej Rogoźno został wymierzony sporny dodatek w kwocie 266 zł.

W odwołaniu zarzuciła gmina, że §-em 1 pruskiej ustawy z 14 lipca 1893 został zniesiony pobór podatków gruntowych i budynkowych odnośnie do gmin i obwodów dworskich, wobec czego wymiar dla gminy dodatku państwowego do podatku gruntowego nie ma oparcia.

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, uznając wymiar dodatku za uzasadniony w odnośnych przepisach podatkowych, przy czym zaznaczyła, że w spornej sprawie nie zachodzą warunki zwolnienia, wymienione w § 4 pruskiej ustawy z 21 maja 1861 i § 10 rozporządzenia Ministra Skarbu z 31 października 1921 poz. 728 Dz. Ust.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca Gmina, że skoro na obszarze b. zaboru pruskiego podatek gruntowy jest podatkiem gminnym i według pruskiej ustawy z 14 lipca 1893 gminy zostały zwolnione od obowiązku płacenia podatku gruntowego, to od skarżącej gminy nie może być pobrany państwowy dodatek do podatku gruntowego, gdyż dodatek ten dzieli losy podstawowego podatku.

NTA rozważył co następuje:

Według art. 1 p. e) ustawy z 17 czerwca 1921 poz. 372 Dz. Ust. ustanowiony został na obszarze b. zaboru pruskiego państwowy dodatek do podatku gruntowego w wysokości 200% normy podatku gruntowego obowiązującego na tym obszarze (pruska ustawa z 21 maja 1861). We-

dług § 9 rozporządzenia Ministra Skarbu z 31 października 1921 poz. 728 Dz. Ust. podatkiem gruntowym w rozumieniu art. 1 p. e) ustawy z 17 czerwca 1921 jest podatek gruntowy, służący za podstawę do opodatkowania komunalnego na mocy ustaw: 1) z 21 maja 1861 (Zb. ust. pr. str. 253), 2) z 14 czerwca 1893 o uchyleniu bezpośrednich podatków państwowych (Zb. ust. pr. str. 119), 3) z 14 lipca 1893 o daninach komunalnych (Zb. ust. pr. str. 152), przy czym dodatek państwowy do podatku gruntowego pobiera się od wszystkich gruntów, podlegających opłacie komunalnego podatku gruntowego, z wyjątkami, przewidzianymi w § 10 rozporządzenia. Według § 10 ust. 3 rozporządzenia wolne są od opłaty dodatku państwowego grunty przeznaczone dla celów publicznych i użyteczności publicznej. Skarżąca gmina w odwołaniu i skardze stoi na stanowisku, że skoro na mocy pruskiej ustawy z 14 lipca 1893 i ustawy z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust. nie jest ona obowiązana do płacenia podatku gruntowego, to nie może być ona również obowiązana do płacenia państwowego dodatku do tego podatku. Powoływanie się skarżącej gminy na ustawę z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust. należało uznać za bezprzedmiotowe, skoro ustawa ta nie przewiduje zwolnień od opodatkowania gruntów gminnych. O ile chodzi o § 1 pruskiej ustawy z 14 lipca 1893 o uchyleniu bezpośrednich podatków państwowych (Zb. ust. pr. str. 119), według którego uchylony został pobór państwowego podatku gruntowego, unormowanego pruską ustawą z 21 maja 1861 wraz z późniejszymi zmianami, to uchylenie w ogóle poboru państwowego podatku gruntowego w związku z przekazaniem opodatkowania gruntów samorządom wcale nie uprawnia do wniosku, że jednostki samorządu terytorialnego zostały tym samym zwolnione od komunalnego podatku gruntowego z tytułu posiadanych przez nich gruntów, a tym samym od państwowego dodatku do tego podatku. Wedle zaś § 24 ust. 1 lit. c) ustawy pruskiej z 14 lipca 1893 o daninach komunalnych (Zb. ust. pr. str. 152) grunty należące do gmin są wolne od podatku, o ile są przeznaczone dla służby publicznej lub użytku publicznego. Ponieważ w konkretnej sprawie skarżąca gmina ani w odwołaniu nie twierdziła, ani też w skardze nie twierdzi, by grunty jej, obłożone spornym dodatkiem państwowym do podatku gruntowego, służyły wspomnianym wyżej celom i z tego powodu nie podlegały komunalnemu podatkowi gruntowemu — należało zarzut skargi co do nieprawnego wymiaru dodatku państwowego do podatku gruntowego od tych gruntów uznać za nieuzasadniony.

Pozostawałaby jedynie do rozpatrzenia kwestia, czy niewymierzenie przez gminę komunalnego podatku gruntowego od gruntów gminy, nie zwolnionych ustawowo od obowiązku uiszczania tego podatku, może pociągnąć za sobą zwolnienie tego rodzaju gruntów od obowiązku uiszczenia

państwowego dodatku do komunalnego podatku gruntowego. Państwowy dodatek do podatku gruntowego na obszarze b. dzielnicy pruskiej jest formą poboru na tym obszarze państwowego podatku gruntowego, obowiązującego na pozostałym obszarze państwa. Jest on zatem samoistną daniną państwową, pobieraną od gruntów podlegających opłacie komunalnego podatku gruntowego. Sam fakt poboru tej daniny w formie dodatku do komunalnego podatku gruntowego nie zmienia istoty rzeczy. Jeżeli zatem gmina od swych gruntów, nie korzystających ze zwolnienia od obowiązku uiszczenia komunalnego podatku gruntowego, nie wymierzyła tego podatku, to fakt ten w niczym nie wpływa na obowiązek gminy jako podatnika uiszczenia państwowego dodatku do podatku gruntowego od tego rodzaju gruntów. Nie mogło być bowiem wolą ustawodawcy uzależnienie poboru daniny państwowej od woli organów gminy, powołanych do wymiaru komunalnego podatku gruntowego.

Z uwagi na powyższe należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1831.

PODATEK GRUNTOWY.

Zwolnienie duchownych rzym.-kat. w b. zaborze pruskim.

Przepis § 4 lit. e) ustawy pruskiej z 21 maja 1861 o podatku gruntowym, dotyczący zwolnienia od podatku gruntowego dla duchownych rzym.-kat., nie został uchylony przez art. XXV w związku z art. XV konkordatu (poz. 501/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 24 lutego 1937 l. rej. 3165/36, 3166/36, 3168/36 — 3182/36 w sprawie ks. Ludwika Rochalskiego i innych na orzeczenia Izby Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru dodatku państwowego do podatku gruntowego za r. 1935.

... Spór kasacyjny dotyczy zagadnienia prawnego, czy z uwagi na osnowę art. XV w związku z art. XXV konkordatu, zawartego pomiędzy Stolicą Apostolską i Rzecząpospolitą Polską 10 lutego 1925, zatwierdzonego ustawą z 23 kwietnia 1925 poz. 324 Dz. Ust. i ogłoszonego pod poz. 501 w nrze 72 Dz. Ust. z 1925 r., z mocy samego prawa uchylone zostały wszelkie, szczególnymi ustawami przewidziane ulgi w zakresie podatku gruntowego, a zwłaszcza ulgi przewidziane w § 4 lit. e) pruskiej ustawy o podatku gruntowym z 21 maja 1861 („betreffend die anderweitige Regelung der Grundsteuer“) (Zb. ust. pr. str. 253).

Według akt administracyjnych, wyciągów sumarycznej listy wymiarowej „dodatku państwowego do podatku gruntowego wraz z dodatkiem komunalnym na r. 1935" wymierzono od gruntów, należących do beneficium kościoła parafialnego rzym.-kat., do rąk ks. proboszcza dodatek państwowy do podatku gruntowego (katastralnego) wraz z dodatkiem komunalnym w wymiarze 120% podstawy, a odwołań, skierowanych przeciw dodatkowi państwowemu, nie uwzględniła Izba Skarbowa w Poznaniu równobrzmiącymi orzeczeniami, powziętymi w trybie art. 122 Ordynacji Podatkowej (poz. 346/34 Dz. Ust.) z tym uzasadnieniem, że wymiar tego dodatku jest uzasadniony przepisami pruskiej ustawy o podatku gruntowym z 21 maja 1861, dalej ustawy z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust., rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 kwietnia 1924 poz. 339 Dz. Ust., Ordynacji Podatkowej oraz art. XV konkordatu, gdyż powołany art. XV konkordatu „jako późniejszy przepis ustawy specjalnej uchylił w stosunku do dóbr duchownych, osób prawnych kościelnych i zakonnych działanie odmiennych ogólnych przepisów ustawowych o podatku gruntowym, a nie mając charakteru ramowego, jest wykonalny niezależnie od jakichkolwiek dalszych aktów prawno-państwowych", zaczem, w myśl motywów orzeczenia, „uległ uchyleniu przepis § 4 p. e) ustawy pruskiej", albowiem w myśl konkordatu zwolnienie od podatku „przysługuje jedynie gruntom kościelnym, z których dochody są przeznaczone na cele kultu religijnego, natomiast inne grunty podlegają podatkowi na ogólnych zasadach".

. . . Skargi bronią tezy, że ani przepis art. XXV ani przepis art. XV konkordatu nie zniosły same przez się przywilejów podatkowych, utrzymanych w mocy dyspozycją § 4 lit. e) ustawy pruskiej z 21 maja 1861 o podatku gruntowym i powołują się w uzasadnieniu swej tezy na szereg różnorodnych wyroków NTA.

Władza pozwana rozprawia się w odpowiedziach na skargi z zarzutami skarg jedynie w płaszczyźnie zasadności wymiaru państwowego dodatku do podatku gruntowego i wnosi o oddalenie skarg.

NTA, przystąpiwszy do rozstrzygnięcia sporu, nie wdawał się w jego rozpoznanie w płaszczyźnie zasadności obliczeń dotyczących komunalnych dodatków do podatku państwowego, ponieważ władza pozwana zaskarżonymi orzeczeniami według ich osnowy w aktach ujawnionej rozstrzygnęła jedynie zagadnienie sporne co do dodatku do podatku gruntowego na rzecz Skarbu Państwa, a skargi kasacyjne o dodatkach komunalnych zresztą tylko ubocznie wspominają, lecz skarżący bynajmniej nie sformułowali w tej płaszczyźnie należycie skonkretyzowanych zarzutów kasacyjnych, ani nie twierdzą nawet, by pominięcie zagadnienia co do dodatków komunalnych stanowiło wadliwość postępowania lub inną obrazę prawa, powodujące szkodę dla nich.

Władza pozwana uczyniła osią obrony swoich poglądów prawnych wyrok NTA z 4 października 1933 l. rej. 8778/31 (Zb. wyr. nr 703 S)[1]). W szczególności przytacza ona następujący wyjątek z motywów wyroku jako popierający jej stanowisko: „ponieważ treść art. XV konkordatu niczym nie znamionuje charakteru ramowego, lecz zawiera postanowienia dostatecznie dokładne, aby mogły być bezpośrednio zastosowane w praktyce, nie zawiera też żadnych zastrzeżeń specjalnych, uzależniających wykonanie tego artykułu od jakichkolwiek dalszych uzupełnień, należy dojść do konkluzji, że wspomniany artykuł jest wykonalny niezależnie od wydania jakichkolwiek dalszych aktów prawno-państwowych. W tym stanie rzeczy nie może ulegać wątpliwości, że przepis art. XV konkordatu, jako późniejszy przepis ustawy specjalnej — z samego prawa uchyla w swoim zakresie działanie odmiennych ogólnych przepisów ustawowych o podatku od nieruchomości".

Z tego uzasadnienia wyroku władza snuła i snuje wniosek w drodze analogii, że przez przytoczony przepis art. XV konkordatu uchylony został wielokrotnie już wymieniony § 4 lit. e) ustawy pruskiej o podatku gruntowym.

Skargi kasacyjne natomiast tłumaczą powyższe motywy wyroku w związku ze stanem faktycznym i płaszczyzną prawną sporu kasacyjnego, tym wyrokiem zakończonego, i podkreślają, że spór ten dotyczy zagadnienia zwolnienia od państwowego podatku od nieruchomości budynków należących do związku religijnego na obszarze dzielnicowym, na którym z tego tytułu żadnych zwolnień podatkowych nie było, a więc z wejściem w życie konkordatu w ogólnych przepisach ustawowych o podatku od nieruchomości zaszła zmiana, wypływająca właśnie z art. XV konkordatu.

NTA nie uznał zapatrywania władzy w tym szerokim ujęciu, nadanym mu w zaskarżonych orzeczeniach i odpowiedziach na skargi, za trafne.

Zasadnie wiążą skargi motywy powołanego wyroku z zagadnieniem wówczas spornym oraz ze stanem faktycznym ówczesnej sprawy. Wszak według ustępów wyroku, poprzedzających przytoczony przez władzę urywek, skarżące wówczas greckokatolickie biskupstwo w Stanisławowie domagało się właśnie zastosowania zwolnienia od państwowego podatku od nieruchomości na zasadzie art. XV konkordatu, a władza odmówiła rozpatrzenia tego żądania tylko z tego powodu, że jej zdaniem przepis art. XV konkordatu jest przepisem ramowym i jako taki sam przez się nie jest wykonalny. Otóż z tym założeniem rozprawił się wyrok i uznał je za błędne. NTA bynajmniej ani nie orzekł, ani nie wysunął w jakiejkolwiek

[1]) OPA 570/34.

postaci poglądu, by z osnowy art. XV konkordatu wynikało, że od chwili wejścia w życie jego postanowień wskutek ogłoszenia go w Dzienniku Ustaw, tj. w sposób prawem przepisany, ipso iure upadły wszelkie ulgi podatkowe, przyznane duchownym lub majątkom duchownych i związków religijnych w szczególnych ustawach. Ulgi podatkowe są wyjątkiem od zasady ogólnego obowiązku podatkowego, przepisy zatem o takich ulgach stanowią przepis szczególny prawa (lex specialis), który obowiązuje dopóty, dopóki nie zostanie ważnie uchylony. Nie ma sporu, bo i być nie może, że przepis § 4 lit. e) pruskiej ustawy o podatku gruntowym, głoszący, że są nadal od podatku gruntowego zwolnione te dotychczas od podatku gruntowego zwolnione grunty, które w chwili wydania tej ustawy („welche zur Zeit des Erscheinens dieses Gesetzes") należały do majątku ewangelickich lub rzymskokatolickich kościołów i kaplic.... jako też do dotacji arcybiskupów, biskupów, księży kapituły, kurii i probostwa lub też innych osób, sprawujących funkcje duszpasterskie..., jest przepisem prawa szczególnym. Podkreśla ten jego charakter przepis § 5 tejże ustawy, stanowiący, że wszystkie inne grunty („alle übrigen Grundstücke"), dotychczas od podatku gruntowego zwolnione lub w zakresie tego podatku uprzywilejowane („bevorzugte"), będą od 1 stycznia 1865 pociągane do podatku na zasadach ogólnych.

Spór obecny nie dotyczy samych warunków zwolnienia od podatku w myśl § 4 lit. e) ustawy, lecz ogranicza się do pytania, czy ten właśnie przepis podpada pod działanie generalnej klauzuli derogacyjnej art. XXV konkordatu, pozbawiającej mocy prawnej wszystkie ustawy, rozporządzenia lub dekrety, sprzeczne z postanowieniami poprzednich artykułów, czyli ściślej mówiąc, czy przepis § 4 lit. e) ustawy pruskiej jest sprzeczny z art. XV konkordatu, który właśnie określa warunki i granice ulg podatkowych dla duchowieństwa, osób prawnych kościelnych i zakonnych oraz dla ich majątków.

Art. XV głosi we wstępie, że duchowni, ich majątek oraz majątek osób prawnych kościelnych i zakonnych podlegać będą opodatkowaniu na równi z osobami i majątkiem obywateli Rzeczypospolitej oraz osób prawnych świeckich, z wyjątkiem tych i takich budynków, dóbr i praw majątkowych, które w dalszej części tego artykułu są wyszczególnione i opisane. Otóż ten wstęp, w związku z przytoczonymi motywami powołanego wyroku, dał władzy asumpt do poglądu, że przepis § 4 lit. e) pruskiej ustawy jest sprzeczny z art. XV konkordatu. Władza najwidoczniej pomieszała dwie różnorodne dziedziny prawne, w tym przepisie zawarte. Jedna obraca się w ramach uprawnień podatkowych Rzeczypospolitej Polskiej jako jednego kontrahenta z konkordatu w stosunku do podmiotów i przedmiotów podatkowych, podlegających z mocy przepisów prawa kanonicznego

i organizacji Kościoła katolickiego także zwierzchnictwu Stolicy Apostolskiej czyli drugiego kontrahenta. W tej to wstępnej części artykułu uznaje drugi kontrahent suwerenne prawo opodatkowania Rzeczypospolitej, ale z zastrzeżeniem równości podatkowej w porównaniu z innymi osobami i majątkiem obywateli Rzeczypospolitej oraz osób prawnych świeckich. Przepis ten ma zatem zapobiec mniej korzystnemu traktowaniu duchowieństwa i Kościoła katolickiego i ich majątku w polskim ustawodawstwie podatkowym niż innych obywateli i świeckich osób prawnych. Przepis ten sam przez się atoli jeszcze nie wprowadza żadnych pozytywnych norm podatkowych. W szczególności byłoby zupełnie chybione zapatrywanie, że wprowadził on ipso iure we wszystkich ustawach podatkowych zasadę pozytywną pociągania duchownych, ich majątku oraz majątku osób prawnych kościelnych i zakonnych do wszystkich tych podatków, którym podlegają inne osoby, majątek obywateli polskich oraz osoby prawne świeckie. Przepis art. XV konkordatu jest przepisem umowy międzynarodowej, ograniczającym suwerenność podatkową Rzeczypospolitej w stosunku do osób i rzeczy, w tym przepisie wyszczególnionych, ale bynajmniej nie rozszerza on zasięgu podmiotowego i przedmiotowego ustaw podatkowych, obowiązujących w chwili wejścia w życie konkordatu poza granice, tymi ustawami zakreślone.

W płaszczyźnie podatku gruntowego, o ile on był i jest pobierany na rzecz Skarbu Państwa, obowiązujący w dniu wejścia w życie konkordatu, tj. w dniu 3 sierpnia 1925 (dwa miesiące po wymianie dokumentów ratyfikacyjnych — art. XXVII konkordatu i oświadczenie rządowe z 9 czerwca 1925 o wymianie dokumentów ratyfikacyjnych w dniu 2 czerwca 1925, poz. 502/25 Dz. Ust.), stan prawny był taki, że grunty, wymienione w § 4 lit. e) pruskiej ustawy o podatku gruntowym, korzystały ze zwolnienia od podatku na warunkach i w granicach tego przepisu. Wstępny zatem przepis art. XV konkordatu tego stanu prawnego nie zmienił.

Drugą dziedziną prawną, objętą art. XV konkordatu, jest kwestia ulg podatkowych jako wyjątek od zasady wstępnej. Nasuwa się więc pytanie, czy z uwagi na to, że w art. XV konkordatu przewidziano także ulgi podatkowe i że te ulgi w myśl zapatrywania prawnego, wyrażonego w wyroku NTA z 4 października 1933 l. rej. 8778/31, mają być stosowane jako prawo obowiązujące nawet bez konieczności przeniesienia tych postanowień konkordatu do prawa wewnętrznego drogą czy to rozporządzeń czy zarządzeń wykonawczych, z chwilą gdy konkordat został opublikowany w sposób prawem przewidziany, — ulgi podatkowe, przewidziane w innych ustawach i przepisach wcześniejszych a mające zasięg szerszy ani-

żeli postanowienia art. XV konkordatu, uznać należy za sprzeczne z tymże artykułem, jak mniema władza pozwana.

Już poprzednio była mowa o tym, że konkordat, a zwłaszcza jego art. XV jest przepisem „in favorem" określonego tam grona podatników. Jeżeli więc zakreśla on dla ulg podatkowych pewne granice podmiotowe i przedmiotowe, to podatnicy wprawdzie nie mogą w ramach tego przepisu domagać się ulg dalej idących i podnosić zarzutu pokrzywdzenia w wypadku, gdy dalej idące ulgi podatkowe, im w innej drodze przyznane, zostaną ważnie cofnięte, ale z tego jeszcze nie wynika, by takie dalej idące ulgi tylko dlatego, że wychodzą poza ramy przepisu art. XV konkordatu, były z nim sprzeczne. Takie ulgi nie są więc „contra legem", lecz tylko „praeter legem". Ponieważ tę właśnie ostatnio wymienioną cechę ma przepis § 4 lit. e) ustawy pruskiej w stosunku do art. XV konkordatu, przeto wobec niedwuznacznej osnowy klauzuli derogacyjnej (art. XXV) nie został on uchylony przez konkordat.

W tym związku NTA przyznaje słuszność skargom kasacyjnym, jeżeli wskazują one na wyrok NTA z 19 kwietnia 1929 l. rej. 2223/27, który zapadł w sprawie sporno-administracyjnej ks. A. Hassego przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Toruniu o dodatek komunalny do państwowego podatku dochodowego na r. 1926 (Zb. wyr. nr 80 S). Otóż w tym wyroku wyprowadził NTA z charakteru konkordatu, jako układu regulującego wzajemne stosunki między Kościołem a Państwem, wniosek, że konkordat nie miał na celu narzucenia Państwu obowiązku opodatkowania duchownych i ich majątku na równi z innymi obywatelami Państwa nawet wówczas, gdy Państwo z tych czy innych powodów takiego opodatkowania tych osób duchownych nie wymaga lub wręcz ich od tych podatków zwalnia. Jeżeli zatem duchowni Kościoła katolickiego korzystali w Polsce przed wejściem w życie konkordatu na mocy obowiązujących przepisów prawnych z uwolnienia od pewnych podatków, to przepisy te nie mogą być uważane za sprzeczne z art. XV konkordatu.

Ponieważ władza pozwana wyszła z błędnego założenia prawnego, że przepisy art. XV i XXV konkordatu zniosły przepis § 4 lit. e) wspomnianej ustawy pruskiej, NTA orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń jako niezgodnych z prawem.

1832.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od żarówek elektrycznych: Podstawa wymiaru.

Nieobjęte rachunkiem należności celne od żarówek elektrycznych, sprowadzonych z zagranicy, nie mogą być wliczone do podstawy wymiaru 15%-owej opłaty na Fundusz Pracy (art. 23 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 6398/35 w sprawie firmy: Polskie Zakłady Philips Sp. Akc. w Warszawie przeciw Dyrekcji Ceł w Warszawie w przedmiocie opłaty od żarówek elektrycznych na Fundusz Pracy.

Firma „Polskie Zakłady Philips Sp. Akc. w Warszawie" sprowadziła z Holandii żarówki elektryczne. Przy odprawie celnej pobrano tytułem opłat na rzecz Funduszu Pracy 15% od wartości fakturowej tych żarówek. Nakazem płatniczym z 20 czerwca 1934 wezwał Urząd Celny w Warszawie firmę do dodatkowego uiszczenia nie pobranej w swoim czasie opłaty na rzecz Funduszu Pracy od należności celnej. Wniesionego od tego nakazu płatniczego odwołania nie uwzględniła Dyrekcja Ceł w Warszawie zaskarżonym orzeczeniem, ponieważ 1) przez użycie w art. 23 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) wyrazu „rachunek", a nie jak w ustawodawstwie celnym „faktura", należy wspomnianą w artykule tym wartość żarówek rozumieć jako wartość krajową, tj. fakturową wraz z opłatą celną, 2) należności celne nie są zaliczone do potrąceń wymienionych w tym artykule.

Na to orzeczenie wniosła firma skargę do NTA, w której zarzuca obrazę prawa.

NTA rozważył co następuje:

Sporna jest kwestia, co stanowi podstawę wymiaru przy poborze opłaty na rzecz Funduszu Pracy od żarówek elektrycznych, sprowadzanych z zagranicy. Miarodajny dla rozstrzygnięcia tej kwestii art. 23 ust. 1 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) brzmi: „żarówki elektryczne, nowe i regenerowane, wyrobu krajowego oraz sprowadzone z zagranicy, czy z W. M. Gdańska, podlegają opłacie w wysokości 15% od wystawionego za nie rachunku za potrąceniem bonifikat, zwrotów i skonta kasowego". Dalej postanawia wspomniany artykuł w ust. 2 pod p. b), że do uiszczenia opłaty obowiązana jest „przy sprowadzaniu żarówek z zagranicy — osoba, na której rachunek odbywa się odprawa celna",

a w ust. 3 pod p. b), że opłata od żarówek, sprowadzanych z zagranicy, płatna jest przy odprawie celnej. Z przepisów tych, w szczególności ze słów „od wystawionego za nie rachunku za potrąceniem bonifikat itd." wynika, że żarówki, w danym wypadku sprowadzane z zagranicy, podlegają 15%-owej opłacie od dołączonego do przesyłki rachunku. Miarodajną podstawę do obliczenia tej opłaty stanowi zatem wyłącznie wspomniany rachunek czyli objęta nim należność wystawcy rachunku za wysłane żarówki. Tę podstawę wymiaru określa też bliżej ustawodawca stanowiąc, że bonifikaty, zwroty i skonto kasowe należy potrącać, oczywiście od zawartej w rachunku ceny należności za wysłane żarówki. Wobec tego nieobjęte rachunkiem należności celne przy obliczeniu 15% opłaty na rzecz Funduszu Pracy do podstawy wymiaru wchodzić nie mogą. Niewymienienie tych należności między potrąceniami, o których ustawa wspomina, dowodzi jedynie, że nie mogą one ulegać potrąceniu od podstawy wymiaru, oczywiście jeżeli są objęte rachunkiem, — co jednak w rozważanym przypadku nie zachodzi. Przytoczona zaś przez władzę pozwaną w zaskarżonym orzeczeniu i w odpowiedzi na skargę okoliczność, że ustawodawca przez użycie w art. 23 wyrazu „rachunek", a nie używanego w ustawodawstwie celnym „faktura", miał rzekomo na myśli pobór opłaty według wartości rynkowej, na którą prócz ceny składa się i cło, nie jest przekonywająca, skoro faktura i rachunek są pojęciami identycznymi.

Kierując się tymi rozważaniami należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

1833.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Braki formalne zaskarżonej decyzji[1]).

Bez istotnego znaczenia dla sprawy jest zarzut skargi, że doręczony skarżącemu odpis zaskarżonego orzeczenia nie zawiera pieczęci Urzędu Długów Państwa, nie podaje charakteru służbowego urzędnika, stwierdzającego zgodność tego odpisu z oryginałem i nie wymienia składu Komisji, jeżeli skarżący nie wykazał w skardze do NTA, aby wskutek wymienionych braków doznał jakiegokolwiek uszczerbku w obronie swoich praw w postępowaniu kasacyjnym przed NTA.

---

[1]) Por. OPA 787/34 i 788/34; w kwestii podpisu władzy na decyzji por. OPA 621/34, 1175/35, 1799/37.

Wyrok NTA z 8 października 1936 l. rej. 1152/34 w sprawie dra Stanisława Nowakowskiego przeciw Komisji Urzędu Długów Państwa przy Ministerstwie Skarbu w przedmiocie wyższego przerachowania pożyczek państwowych.

Formalne braki w postępowaniu administracyjnym, które by uzasadniały skargę do NTA i powodowały w konsekwencji swej uchylenie zaskarżonej decyzji z powodu wadliwego postępowania, muszą być istotne, tzn. takie, których już samo zaistnienie musiałoby z natury rzeczy wpłynąć w sposób ujemny na prawo skarżącego. Braki, sprzeczne nawet z wyraźnym przepisem ustawy, nie wpływające jednak na prawo skarżącego, nie powinny pociągać za sobą uchylenia decyzji z powodu wadliwego postępowania. Strona skarżąca musi udowodnić, w jakim stopniu braki w postępowaniu administracyjnym wpłynęły ujemnie na jej prawa, względnie na możność obrony jej praw.

Wynika to z wyraźnych przepisów art. 58 p. 4 i art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta z 27 października 1932 o NTA, postanawiających, iż skarga do NTA musi zawierać „dokładne oznaczenie powodów zaskarżenia" oraz iż uchylenie zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia z powodu wadliwego postępowania może nastąpić wówczas, gdy „ze szkodą skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego".

W powyższym wypadku skarżący zarzuca w skardze do NTA, że doręczony mu odpis zaskarżonej decyzji nie zawiera pieczęci Urzędu Długów Państwa, nie podaje charakteru służbowego urzędnika, stwierdzającego zgodność tego odpisu z oryginałem, i nie wymienia składu Komisji Urzędu Długów Państwa.

Rozumując logicznie, trudno przyjąć, że podniesione przez skarżącego braki mogły w czymkolwiek przyczynić się do naruszenia jego praw. Nie można bowiem sobie przedstawić stanu, aby przez nieumieszczenie pieczęci na akcie lub przez niepodanie stopnia służbowego danego urzędnika mógł nastąpić jakikolwiek uszczerbek w prawach skarżącego. Uszczerbku tego skarżący nie starał się nawet wykazać, poprzestając na gołosłownym twierdzeniu. Dodać należy, że żadne przepisy prawne nie wymagają stosowania formalności, których brak podnosi skarżący. Ani rozporządzenie Prezydenta z 22 marca 1928 o post. admin., ani uchylona ustawa z 25 września 1922 o kontroli nad długami Państwa, ani też obecnie obowiązująca ustawa z 2 stycznia 1936 o wykonywaniu kontroli parlamentarnej nad długami Państwa poz. 3 Dz. Ust. nie zawierają takich przepisów. Zarzut więc skarżącego ani logicznie, ani prawnie nie jest uzasadniony, a stanowisko NTA, zajęte w powyższej sprawie, jest słuszne.

Prof. Dr Jerzy Panejko

1834.

POSTĘPOWANIE SPORNO-ADMINISTRACYJNE.

Rozrachunki między gminami z powodu zmiany granic.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, dokonując na zasadzie § 8 pruskiej ustawy o właściwości z 1 sierpnia 1883 **(Zb. ust. pr. str. 237),**

względnie § 3 pruskiej ordynacji dla gmin wiejskich z 3 lipca 1891 (Zb. ust. pr. str. 233) rozliczenia, koniecznego z powodu zmiany granic gminnych, nie jest wiązany kluczem rozdziału, uzgodnionym przez zainteresowane gminy w poprzednich rokowaniach. (Teza).

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1935 l. rej. 2259/33 w sprawie sporno-administracyjnej Gminy wiejskiej Wełnowiec przeciw Gminie m. Katowice w przedmiocie rozdziału majątku byłej gminy Dąb.

...Przede wszystkim zaznaczyć należy, że wobec tego, iż ani ustawa śląska z 15 lipca 1924 poz. 76 Dz. Ust. Śl., ani rozporządzenie wykonawcze do tej ustawy z 15 października 1924 poz. 90 Dz. Ust. Śl. nie zawierają postanowień co do sposobu podziału majątku byłej gminy Dąb, należy za podstawę prawną tej czynności przyjąć przepis § 8 ustawy o właściwości władz i sądów administracyjnych z 1 sierpnia 1883 (Zb. ust. pr. str. 237) względnie analogiczny dla gmin wiejskich przepis § 3 ust. 1 ordynacji gminnej z 3 lipca 1891 (Zb. ust. pr. str. 233), a to dlatego, że wcielenie terytorium gminy Dąb częściowo do gminy miejskiej Katowice, a częściowo do gminy wiejskiej Wełnowiec spowodowało zmianę granic obu tych gmin.

Z przepisów tych wynika, że o rozliczeniu (Auseinandersetzung) między zainteresowanymi gminami, koniecznym wskutek zmiany granic między gminą miejską a gminą wiejską, decyduje w postępowaniu uchwałowym Wojewódzki Sąd Administracyjny, stronom zaś od takiej uchwały przysługuje skarga w postępowaniu sporno-administracyjnym. Powyższe przepisy nie przewidują więc na wypadek, gdy zmiana granic czyni rozliczenie między interesowanymi koniecznym, innej formy prawnej rozliczenia jak tylko w drodze uchwały kompetentnej władzy ogólnej administracji krajowej, względnie w drodze wyroku, wydanego w postępowaniu sporno-administracyjnym na skutek skargi jednej ze stron. W szczególności przepis ten nie przewiduje wyłączenia kompetencji tych władz i sądów w kwestiach, załatwionych już ugodowo między zainteresowanymi gminami.

Błędne przeto jest stanowisko powódki, wyrażone już we wniosku jej do Sądu Administracyjnego z 17 listopada 1930, że wydanie uchwały tegoż Sądu nie jest konieczne w tych punktach, które uzgodnione zostały między stronami w drodze bezpośrednich rokowań. Tego rodzaju rokowania są wprawdzie pożądane dla uzgodnienia stanowiska stron i dla usunięcia kwestii spornych, nie mogą jednak, nawet jeżeli doprowadziły do ugody, pozbawić władzy orzekającej przysługującego jej na mocy § 120 w związku z § 79 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883

(Zb. ust. pr. str. 195) prawa orzekania na podstawie własnego przekonania, zaczerpniętego z całokształtu postępowania i wszystkich materiałów dowodowych. Publiczno-prawny charakter bowiem tego rodzaju rozliczeń majątkowych między gminami, jako jednostkami prawa publicznego, nakłada na władzę obowiązek brania pod uwagę nie tylko stanowiska stron i ewentualnie zawartych między nimi ugód, lecz także interesu publicznego.

Słusznie przeto Sąd a quo rozpatrywał całokształt rozliczenia, o które chodzi, i bez znaczenia dla sprawy jest przy tym okoliczność, że Sąd ten w uzasadnieniu do zaczepionego wyroku zaznaczył, że tylko dlatego nie był wiązany ustaleniami stron co do klucza rozdziału majątku gminy Dąb, że rokowania między stronami nie doprowadziły do ugody i że gmina Katowice zażądała w postępowaniu przed Sądem ustalenia klucza rozdziału według odmiennych zasad.

Wobec powyższego upadają też obszernie wywiedzione w odwołaniu zarzuty, że Sąd a quo przekroczył swe kompetencje i naruszył prawo skarżącej gminy przez pominięcie klucza podziału majątku b. gminy Dąb, ustalonego już rzekomo między stronami na 8/15 do 7/15 i przez samodzielne ustanowienie innego klucza, mianowicie w stosunku 63% dla Katowic, a 37% dla Wełnowca....

1835.

POSTĘPOWANIE SPORNO-ADMINISTRACYJNE.

Spory w sprawie rozrachunków b. obszarów dworskich z gminami.

Od orzeczeń wydziałów powiatowych, wydawanych w województwach poznańskim i pomorskim na zasadzie art. 92 ust. 4 ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., nie przysługuje skarga w postępowaniu sporno-administracyjnym, przewidziana w § 3 ust. 1 ordynacji dla gmin wiejskich z 3 lipca 1891 (Zb. ust. pr. str. 233). (Teza).

Wyrok NTA z 17 listopada 1936 l. rej. 3871/36 — 3878/36 w sporze o właściwość między Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Poznaniu a Wojewodą poznańskim w sprawach Krzysztofa Morawskiego-Mańkowskiego i innych przeciw Wydziałom Powiatowym w Kępnie względnie w Kościanie w przedmiocie rozrachunków b. obszarów dworskich z gminami.

Wydział Powiatowy w Kościanie wydał 8 kwietnia 1936 pięć orzeczeń, mocą których stwierdziwszy, że między 1) Krzysztofem Morawskim-Mańkowskim, zarządcą spadku śp. Adama Żółtowskiego w Jarogniewicach, 2) Zofią Humnicką w Piotrowie, 3) Różą Żółtowską w Głuchowie, 4) Marcelim Żółtowskim w Zadorach i 5) Andrzejem Sczanieckim w Srocku Wielkim z jednej strony, a gminą zbiorową Czempin z drugiej strony, nie doszło do porozumienia co do rozrachunków z tytułu własności wyżej wymienionych zniesionych obszarów dworskich, — ustalił wysokość świadczeń rocznych, przypadających na rzecz wspomnianej gminy od wymienionych wyżej właścicieli.

Przeciw tym orzeczeniom wniósł pełnomocnik wymienionych pod 1—5 zarówno skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, powołując się na § 3 ordynacji gminnej z 3 lipca 1891 (Zb. ust. pr. str. 233), jak również odwołania do Wojewody poznańskiego według § 34 ust. 3 rozp. wykon. III do cyt. ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego z 2 sierpnia 1934 poz. 688 Dz. Ust.

Wojewódzki Sąd Administracyjny pismem z 13 maja 1936, skierowanym do Wojewody w Poznaniu (Izby Wojewódzkiej), uznał się kompetentnym do rozstrzygania powyższych sporów na zasadzie cytowanego wyżej przepisu ordynacji gminnej i prosił o przekazanie mu wymienionych spraw do kompetentnego rozstrzygnięcia.

Na pismo to Wojewoda poznański odpowiedział w dniu 15 lipca 1936, przesyłając Prezesowi Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego odpis reskryptu Ministerstwa Spraw Wewn. z 4 lipca 1936 nr SS. 22/1—25. W reskrypcie tym Ministerstwo wskazało na to:

że ust. 1 § 3 ordynacji gminnej z 3 lipca 1891, dotyczący dopuszczalności skargi w postępowaniu sporno-administracyjnym od orzeczeń wydziałów powiatowych względnie obwodowych w sprawach rozliczeń między gminami i obszarami dworskimi z powodu zmiany granic, zachował moc obowiązującą tylko o tyle, o ile nie został zmieniony przepisami powołanej ustawy samorządowej.

że przepis art. 92 ust. 4 tej ostatniej ustawy, według którego w braku bezpośredniego porozumienia między właścicielami zniesionych obszarów dworskich a gminami w kwestii uregulowania publiczno-prawnych oraz majątkowych praw, rozstrzyga właściwy wydział powiatowy, jest w stosunku do cytowanego wyżej § 3 ordynacji gminnej przepisem specjalnym, dotyczącym nie normalnej zmiany granic, lecz jednorazowego prawnego uregulowania skutków dokonanego w art. 92 ust. 1 tej ustawy zniesienia obszarów dworskich, i że tym samym ustawodawca wyłączył sprawy rozrachunków z powodu zniesienia obszarów dworskich spod mocy przepisów ust. 1 § 3 ordynacji gminnej,

że specjalny charakter rozrachunków, przeprowadzanych z mocy art. 92 ust. 4 ustawy samorządowej, ustawodawca podkreślił i w tym, że przyjął w zasadzie rozrachunki w drodze bezpośredniego porozumienia, a orzekanie wydziału powiatowego uczynił fakultatywnym ograniczając je do przypadków, gdy porozumienie nie nastąpi,

że wreszcie tok instancyj od orzeczeń wydziałów powiatowych w powyższych sprawach do Wojewody, który orzeka ostatecznie przy współudziale Izby Wojewódzkiej, został wprowadzony cytowanym wyżej § 34 ust. 3 rozp. wykon. do wspomnianej ustawy z 2 sierpnia 1934, wydanego na mocy jej art. 129. Z tych względów Ministerstwo nie podzieliło wywodów Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego co do jego właściwości w omawianym zakresie.

Wobec tego Wojewódzki Sąd Administracyjny uchwałą z 20 lipca 1936 postanowił zawiesić dalszy bieg postępowania w powyższych sprawach oraz w analogicznych sprawach ze skarg Stanisława Thiela w Doruchowie, Jana Morka w Mikorzynie i Witolda Daszkiewicza w Olszowej na orzeczenia Wydziału Powiatowego w Kępnie z 28 marca 1936, celem spowodowania rozstrzygnięcia przez NTA na zasadzie § 113 ust. 5 ustawy z 30 lipca 1883 (Zb. ut. pr. str. 195) sporu o właściwość.

Dla uzasadnienia swej właściwości w powyższych sprawach Sąd powołał się na to, że przepis art. 92 ust. 4 ustawy z r. 1933 jest w zasadzie analogiczny z dotychczasowym przepisem § 3 ust. 1 ordynacji dla gmin wiejskich, który również przewiduje w razie braku porozumienia zainteresowanych uchwałę wydziału powiatowego, a skoro ustawa z r. 1933 dalszych środków od uchwały wydziału powiatowego nie uregulowała, przeto zgodnie z intencją ustawodawcy, wyrażoną w art. 104, uznać należy dalsze stosowanie środka, przewidzianego w § 3 ust. 1 ordynacji dla gmin wiejskich, tj. dopuszczenie skargi w postępowaniu sporno-administracyjnym. Wprawdzie — wywodzi dalej Sąd Administracyjny — w niniejszych wypadkach chodzi o zmianę granic, wynikłą z faktu zniesienia obszarów dworskich, lecz okoliczności takie zachodziły i w okresie przed wejściem w życie ustawy z r. 1933, gdy chodziło o włączenie obszaru dworskiego w całości do sąsiedniej gminy, przy czym jako interesowany w rozliczeniu występował ostatni przed wcieleniem właściciel obszaru dworskiego. Wreszcie — zdaniem Sądu — za tym stanowiskiem przemawia także ta okoliczność, że właściwość sądów administracyjnych regulowana jest szczegółowo od wypadku do wypadku, a ustawodawca w ustawie o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego nigdzie nie dał wyrazu swej woli w kierunku ograniczenia dotychczasowego orzecznictwa sporno-administracyjnego w sprawach rozliczeniowych w następstwie zmian granic w myśl § 3 ordynacji dla gmin wiejskich. Sąd powołuje się w tym

związku na § 7 ust. 2 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) i wywodzi, że skoro kompetencja sądów administracyjnych regulowana jest wyraźnymi przepisami ustawowymi, to i znoszenie właściwości tych sądów w poszczególnych sprawach musi nastąpić w drodze przepisów ustawowych, a jak już wyżej powiedziano, ustawa z r. 1933 takiego przepisu nie zawiera.

Wojewoda poznański w przedłożonym Trybunałowi pisemnym oświadczeniu powołał się na streszczony wyżej reskrypt Ministerstwa Spraw Wewn., wnosząc o uznanie Wojewody za kompetentnego do rozpatrywania tych spraw.

Rozpatrując sprawę w świetle § 113 ust. 5 cytowanej wyżej ustawy o ogólnym zarządzie kraju, NTA stwierdza przede wszystkim, że według wielokrotnie cytowanego § 3 ust. 1 ordynacji dla gmin wiejskich o rozrachunkach, koniecznych między zainteresowanymi z powodu zmiany granic gmin wiejskich i obszarów dworskich, orzeka w drodze uchwały wydział powiatowy, o ile zaś przy tym wchodzi w grę gmina miejska — wydział obwodowy, a to z zastrzeżeniem przysługującego zainteresowanym wzajemnego prawa skargi u t y c h w ł a d z w postępowaniu sporno-administracyjnym. Ponieważ w wyżej podanych sprawach orzekały zgodnie z art. 92 ust. 4 ustawy z 23 marca 1933 Wydziały Powiatowe w Kościanie względnie w Kępnie, to, gdyby przyjąć, że od uchwał tych wydziałów przysługiwały skargi w postępowaniu sporno-administracyjnym, to skargi te należałoby było wnieść do tychże wydziałów powiatowych, orzekających jako sądy administracyjne w pierwszej instancji na zasadzie § 54 ust. 2 ustawy o ogólnym zarządzie kraju i art. 95 p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust., a Wojewódzki Sąd Administracyjny byłby powołany dopiero do orzekania w tych sprawach w drugiej instancji w razie wniesienia odwołań od wyroków tych wydziałów powiatowych w myśl § 82 ustawy o ogólnym zarządzie kraju.

W konsekwencji skargi, wniesione w powyższych sprawach do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, podlegałyby także w razie uznania właściwości sądownictwa administracyjnego oddaleniu na zasadzie § 64 ustawy o ogólnym zarządzie kraju, jako wniesione do oczywiście niewłaściwego sądu.

Zważywszy jednak, że chodzi tu o zasadnicze rozgraniczenie kompetencji między sądownictwem administracyjnym a władzami administracji ogólnej, oraz że Wojewódzki Sąd Administracyjny w sprawach sporno-administracyjnych tego rodzaju powołany byłby do orzekania w II instancji, że zatem rozstrzygnięcie kwestii kompetencji ma dla tego Sądu za-

sadnicze znaczenie, NTA przystąpił do rozstrzygnięcia sporu kompetencyjnego i rozważył, co następuje:

Jak to wynika z całokształtu przedstawionego wyżej stanu faktycznego, rozstrzygnięciu NTA podlega kwestia, czy skarga w postępowaniu sporno-administracyjnym, przysługująca na zasadzie § 3 ust. 1 ustawy z r. 1891 zainteresowanym od orzeczenia wydziału powiatowego w przedmiocie rozrachunku, spowodowanego zmianą granic gmin wiejskich i obszarów dworskich, przysługuje tym zainteresowanym także wówczas, gdy właściwy wydział powiatowy rozstrzygał na zasadzie art. 92 ust. 4 ustawy z r. 1933 o tym, jak mają być uregulowane publiczno-prawne oraz majątkowe prawa i obowiązki między właścicielami zniesionych obszarów dworskich a gminami wiejskimi, do których obszary te zostały włączone na zasadzie ust. 1 tego artykułu w związku z art. 103 ustawy. Innymi słowy, chodzi o to, czy wynikająca z § 3 ust. 1 ustawy z r. 1891 właściwość rzeczowa sądów administracyjnych do orzekania o przewidzianych tam rozrachunkach obejmuje także wypadki, w których wydział powiatowy orzekał nie na podstawie tego przepisu, lecz na mocy art. 92 ust. 4 ustawy z r. 1933, a więc o zastosowalność dawniejszego przepisu prawa formalnego w odniesieniu do stanu faktycznego i prawnego, stworzonego nowym przepisem materialno-prawnym.

Skoro więc — jak to słusznie zaznaczył Wojewódzki Sąd Administracyjny — według § 7 ustawy o ogólnym zarządzie kraju rzeczowa właściwość sądów administracyjnych musi wynikać z wyraźnego przepisu ustawowego, należy przyjąć, że z braku w art. 92 ustawy z r. 1933 przepisu, który by dopuszczał skargę w postępowaniu sporno-administracyjnym od orzeczenia wydziału powiatowego, wydanego w kwestii uregulowanej tym przepisem, skarga taka przysługiwać by mogła stronom na zasadzie formalnego przepisu § 3 ustawy z r. 1891 tylko wówczas, gdyby stan prawny, podlegający orzecznictwu wydziału powiatowego według art. 92 ust. 4 ustawy z r. 1933, mieścił się w stanie prawnym, podlegającym według § 3 ustawy z r. 1891 orzecznictwu tego wydziału a następnie postępowaniu sporno-administracyjnemu, względnie z nim się pokrywał. Tylko bowiem wówczas możnaby przyjąć, że rzeczowa właściwość sądów administracyjnych do orzekania w tych sprawach znajduje jeszcze oparcie w dawniejszym przepisie ustawowym.

Otóż ordynacja dla gmin wiejskich postanawia w § 2, że wszystkie istniejące w chwili wejścia w życie tej ustawy gminy wiejskie i obszary dworskie pozostają w dotychczasowych granicach, z dalszych zaś postanowień tego paragrafu wynika m. i., że gminy wiejskie i obszary dworskie mogły być rozwiązywane i włączane do innych gmin lub obszarów

dworskich jedynie w drodze królewskiego zarządzenia i to tylko wówczas, gdy nie mogły wykonywać swych publiczno-prawnych zobowiązań (p. 2). Poza tym takie włączenie mogło nastąpić jedynie za zgodą interesowanych, którą w interesie dobra publicznego mogła zastąpić uchwała wydziału powiatowego (p. 3). Wreszcie uchwałą wydziału powiatowego można było oddzielać poszczególne części gmin lub obszarów dworskich i łączyć je z innymi gminami lub obszarami dworskimi (p. 4), a od takich uchwał służył dalszy tok instancyj w postępowaniu uchwałowym.

O rozrachunkach, koniecznych między interesowanymi z powodu tego rodzaju zmian granic gmin wiejskich i obszarów dworskich, orzekały w myśl § 3 ust. 1 wydziały powiatowe względnie wydziały obwodowe, a od tych uchwał służyła — jak to już wyżej powiedziano — skarga w postępowaniu sporno-administracyjnym do tychże wydziałów.

Tymczasem ustawa o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego z r. 1933 zniosła w ust. 1 art. 92 istniejące jeszcze na terenie województw poznańskiego i pomorskiego obszary dworskie i upoważniła Ministra Spraw Wewn. do włączenia ich terytoriów do obszarów gmin wiejskich, powstałych w myśl art. 103, przekazując zarazem w ust. 4 wydziałom powiatowym rozstrzyganie ewentualnych sporów między właścicielami zniesionych obszarów dworskich a gminami na tle publiczno-prawnych oraz majątkowych praw i obowiązków.

Podłożem przeto orzecznictwa wydziałów powiatowych z art. 92 jest zmiana całego dotychczasowego ustroju samorządu terytorialnego, spowodowana zniesieniem obszarów dworskich na całym obszarze dwóch województw zachodnich, a więc zakres znacznie szerszy i ogólniejszy niż ten, w jakim orzekały wydziały powiatowe na mocy § 3 ordynacji dla gmin wiejskich. Już przeto ten wzgląd przemawia przeciw stosowaniu właściwości sądownictwa administracyjnego, opartej na ostatnio cytowanym przepisie, do spraw rozrachunkowych, wynikających z art. 92 ustawy z r. 1933.

Poza tym należy wziąć pod uwagę, że właściwość wydziałów popowiatowych według art. 92 ograniczona jest tylko do rozrachunków między zniesionymi obszarami dworskimi a gminami wiejskimi, podczas gdy właściwość tych wydziałów z § 3 ordynacji gminnej dotyczy również rozrachunków między gminami wiejskimi. Wprawdzie art. 108 ust. 3 ustawy z r. 1933 zawiera analogiczny przepis co do właściwości wydziałów powiatowych w kwestii rozrachunków między nowoutworzonymi gminami zbiorowymi a gromadami, lecz przepis ten, dotyczący oprócz województw poznańskiego i pomorskiego także czterech województw południowych, na obszarze których nie obowiązuje cytowana wyżej pruska ordynacja

dla gmin wiejskich, ani też nie obowiązują przepisy o postępowaniu sporno-administracyjnym, nie może już z tego powodu uzasadniać zastosowania tego postępowania w sprawach rozrachunkowych między gminami a gromadami w województwach poznańskim i pomorskim. Nie odpowiadałoby zaś intencjom ustawy, gdyby się chciało dopuszczać w tych województwach skargę w postępowaniu sporno-administracyjnym na orzeczenia wydziałów powiatowych w sprawach rozrachunków między właścicielami obszarów dworskich a gminami wiejskimi, a w analogicznych sprawach rozrachunku między gminami a gromadami administracyjny tok instancyj do wojewody względnie izby wojewódzkiej według § 42 ust. 4 rozporządzenia III do cyt. ustawy z 2 sierpnia 1934 poz. 688 Dz. Ust.

Jeżeli się nadto zważy, że ustawy polskie, regulujące tryb postępowania w wymienionych dwóch województwach, utrzymują wyraźnie w mocy przepisy o środkach prawnych, służących w tych województwach (np. art. 50 i 60 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 454/36 Dz. Ust., art. 196 p. 2 prawa przemysłowego poz. 468/27 Dz. Ust.), a także omawiana tu ustawa o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego czyni to wyraźnie w art. 90, 93 ust. 1 i 95 ust. 2, należy przyjąć, że gdyby ustawodawca chciał był także i w sprawach rozrachunków z art. 92 ust. 4 zachować tryb postępowania, przewidziany w § 3 ust. 1 ordynacji gminnej, byłby to również uczynił expressis verbis.

Skoro tego jednak nie uczynił, nie można zdaniem NTA tego ostatniego przepisu proceduralnego stosować do orzeczeń wydziałów powiatowych, wydanych na mocy innej ustawy i — jak to wyżej wykazano — w odmiennej sytuacji prawnej i faktycznej.

Tym samym należy przyjąć, że § 34 ust. 3 cyt. rozp. wykon. III do ustawy z r. 1933, wprowadzający od wspomnianych orzeczeń dalszy tok instancji do wojewody, który orzeka ostatecznie przy współudziale izby wojewódzkiej, wydany został zgodnie z intencją ustawy i w ramach jej art. 129.

W konsekwencji należało orzec, jak na wstępie [w tezie].

W powyższej sprawie miał NTA zdaje się po raz pierwszy od czasu swego powstania sposobność rozstrzygnięcia na zasadzie § 113 ust. 5 pruskiej ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) sporu kompetencyjnego między sądem administracyjnym a władzą administracji ogólnej. Z tego więc powodu i zważywszy, że wyrok powyższy ma ogólniejsze znaczenie, gdyż przesądza o środkach prawnych i o toku instancyj w licznych sprawach rozrachunków między właścicielami zniesionych w województwach poznańskim i pomorskim obszarów dworskich a gminami wiejskimi, do których te obszary zostały wcielone, pragnąłbym poświęcić mu kilka słów.

NTA w motywach wyroku ograniczył spór kompetencyjny do kwestii, czy prze-

pis formalny § 3 ust. 1 pruskiej ordynacji dla gmin wiejskich z r. 1891, przewidujący w sprawach rozrachunków, spowodowanych zmianą granic gmin wiejskich i obszarów dworskich, od orzeczeń wydziałów powiatowych skargę w postępowaniu sporno-administracyjnym, ma zastosowanie także do orzeczeń wydawanych przez te wydziały na zasadzie art. 92 ustawy samorządowej z r. 1933, tj. w sprawach dotyczących uregulowania praw i obowiązków publiczno-prawnych oraz majątkowych między właścicielami zniesionych obszarów dworskich a gminami. Wyrok nie przesądza więc bynajmniej kwestii, czy i w jakiej mierze skarga w postępowaniu sporno-administracyjnym, przewidziana w § 3 ordynacji dla gmin wiejskich, jest nadal dopuszczalna od orzeczeń wydziałów powiatowych wydanych w sprawach innych rozrachunków, nie wynikających z art. 92 ustawy z r. 1933. To też Trybunał pominął, jako nieistotne dla sprawy podlegającej jego rozstrzygnięciu, wywody Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, że uchylenie kompetencji sądów administracyjnych mogłoby nastąpić tylko w drodze przepisu ustawowego, którego ustawa z r. 1933 nie zawiera.

Potrzeba takich rozrachunków może po zniesieniu obszarów dworskich zachodzić jeszcze przy zmianie granic między nowoutworzonymi gminami wiejskimi lub między takimi gminami i gminami miejskimi lub też między gromadami jednej i tej samej gminy wiejskiej, co wyraźnie przewiduje art. 16 ustawy z r. 1933. Otóż droga postępowania sporno-administracyjnego, przewidzianego w § 3 ordynacji gminnej od orzeczeń wydziałów powiatowych, wydaje mi się niewątpliwa, jeśli chodzi o rozrachunki spowodowane zmianą granic między gminami wiejskimi, utworzonymi na zasadzie art. 10 ustawy z r. 1933. Wynika to bowiem już z art. 104 tej ustawy, który głosi, że dotychczasowe przepisy, odnoszące się do ustroju gmin wiejskich, zakresu ich działania, z m i a n y g r a n i c oraz finansów, ze zmianami wynikającymi z tej ustawy, stosuje się do gmin wiejskich w rozumieniu tej ustawy. To samo dotyczy zmiany granic gminy wiejskiej i gminy miejskiej, z tą różnicą, że do orzekania powołany jest w pierwszej instancji sporno-administracyjnej wojewódzki sąd administracyjny a nie wydział powiatowy.

Jeśli zaś chodzi o rozrachunki, wynikające ze zmiany granic między gromadami jednej i tej samej gminy wiejskiej, to idąc po linii rozumowania wyroku NTA należałoby również dojść do wniosku, że od orzeczenia wydziału powiatowego, wydanego na zasadzie art. 16 ust. 2 tej ustawy, przysługiwać by powinien środek prawny przewidziany w § 3 ordynacji gminnej, tj. skarga do tego samego wydziału, orzekającego ponownie już w charakterze sądu administracyjnego, a następnie odwołanie do wojewódzkiego sądu administracyjnego i ewentualnie rewizja do NTA. W tych bowiem wypadkach stan, podlegający orzecznictwu wydziału powiatowego, pokrywa się ze stanem prawnym, podlegającym według § 3 ordynacji gminnej postępowaniu sporno-administracyjnemu.

Wątpliwość jednak co do możności zastosowania w powyższych sprawach tego przepisu kompetencyjnego może nasunąć się tu z innego powodu, a mianowicie dlatego, że § 3 ordynacji gminnej dotyczy — po zniesieniu obszarów dworskich — jedynie rozrachunków z powodu zmiany granic gmin, gdyż ustawodawstwo pruskie nie znało podziału gmin wiejskich na jednostki samorządu terytorialnego, odpowiadające obecnym gromadom. Możnaby więc podnieść zarzut, że brak jest obecnie wyraźnego przepisu prawnego, uzasadniającego według § 7 ustawy o ogólnym zarządzie kraju rzeczową właściwość sądownictwa administracyjnego w sporach wynikających z rozrachunków między gromadami.

Sądzę jednak, że skoro — jak już wyżej wspomniałem — można na zasadzie art. 104 ustawy z r. 1933 stosować przepisy kompetencyjne, wynikające z § 3 ordy-

nacji gminnej, do rozrachunków z powodu zmiany granic nowoutworzonych zbiorowych gmin wiejskich, to w myśl zasady „a maiori ad minus" można zastosować je także do rozrachunków spowodowanych zmianą granic gromad, stanowiących część tychże gmin. Analogiczne zastosowanie tego przepisu wydaje mi się tym bardziej dopuszczalne, że gromady nowoutworzone na zasadzie art. 102 ust. 2 i art. 107 ustawy z r. 1933, będą terytorialnie z reguły pokrywać się z dawnymi gminami wiejskimi, tj. z tymi jednostkami samorządu terytorialnego, których zmianę granic i rozrachunki stąd wynikające regulują właśnie §§ 2 i 3 ordynacji dla gmin wiejskich.

Gdyby taka interpretacja odnośnych przepisów została ustalona czy to w drodze praktyki administracyjnej, czy też na drodze rozstrzygnięcia tej kwestii przez NTA w trybie § 113 ustawy o ogólnym zarządzie kraju, byłoby to niewątpliwie z korzyścią dla wyjaśnienia sytuacji i zapełnienia pewnej luki w ustawodawstwie. Wówczas tok instancyj od orzeczeń wydziałów powiatowych, wydanych na zasadzie art. 92 i 108 ustawy z r. 1933, tj. w sprawach rozrachunków wynikających ze zmiany ustroju gmin wiejskich, szedłby (zgodnie z rozstrzygnięciem NTA) do wojewody, który orzeka według § 34 ust. 3 względnie § 42 ust. 4 rozp. wykon. III z 2 sierpnia 1934 poz. 688 Dz. Ust. ostatecznie przy współudziale izby wojewódzkiej, a natomiast od orzeczeń wydziałów powiatowych w sprawach rozrachunków z powodu zmiany granic poszczególnych gmin wiejskich i gromad, pozostałaby droga postępowania sporno-administracyjnego zgodnie z § 3 ust. 1 ordynacji dla gmin wiejskich.

Moim zdaniem takie rozgraniczenie kompetencji byłoby też celowe i odpowiadałoby w zupełności intencji ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego. O ile bowiem leży niewątpliwie w interesie publicznego ładu i porządku prawnego, aby orzecznictwo w sprawach jednorazowych rozrachunków, wynikających ze zmiany ustroju samorządu terytorialnego, było skoncentrowane w ręku wojewody (orzekającego zresztą przy współudziale czynnika społecznego, reprezentowanego w izbie wojewódzkiej), a to celem uniknięcia rozbieżności w traktowaniu tych problemów, to powód ten odpada, gdy chodzi o indywidualne rozrachunki między poszczególnymi gminami czy gromadami z powodu zmiany ich granic.

Henryk Żeleński

1836.

POSTĘPOWANIE SPORNO-ADMINISTRACYJNE.

Obliczanie terminów. — Nadanie pisma w terminie w polskim urzędzie pocztowym.

W postępowaniu sporno-administracyjnym termin do wniesienia pisma należy uważać za zachowany, jeżeli wpłynęło ono wprawdzie do władzy po upływie terminu, jednak przed jego upływem zostało nadane w polskim urzędzie pocztowym. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 9 stycznia 1937 l. rej. 2327/36. — Uchwała NTA z 21 stycznia 1937 l. rej. 2327/36 w sprawie sporno-administracyjnej Zarządu Miejskiego w Ostrzeszowie przeciw Janowi Grellowi w przedmiocie zakazu prowadzenia biura pisania podań.

Wyrokiem z 30 stycznia 1936 L. dz. III. 7/36 S. A. oddalił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu apelację pozwanego od wyroku Wydziału Powiatowego w Kępnie z 12 listopada 1935.

Przeciw powyższemu wyrokowi Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, doręczonemu pozwanemu 28 marca 1936, wniósł pozwany przez Wydział Powiatowy rewizję do NTA, wysyłając ją 11 kwietnia 1936, tj. czternastego dnia po doręczeniu wyroku, pocztą, jak świadczy pieczęć pocztowa na dotyczącej kopercie. Rewizja ta wpłynęła do Wydziału Powiatowego w Kępnie 14 kwietnia 1936. Wydział Powiatowy rezolucją z 15 kwietnia 1936 nr 0.11/9/36 odrzucił ją jako spóźnioną, wychodząc z założenia, że nadanie rewizji na pocztę nie wystarcza do zachowania terminu, gdyż przepis art. 40 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. ze względu na art. 113 tegoż rozporządzenia nie ma zastosowania w postępowaniu sporno-administracyjnym w województwach zachodnich, a według § 86 ustawy z 30 lipca 1883 o ogólnym zarządzie kraju rewizję należy zgłosić i wywieść przed sądem w przeciągu 2-tygodniowego terminu, tak że pismo rewizyjne powinno było najdalej 11 kwietnia 1936 wpłynąć do Wydziału Powiatowego. Na rezolucję tę wniósł pozwany zażalenie do NTA.

Rozpoznając to zażalenie, NTA nie podzielił stanowiska prawnego, zajętego przez Wydział Powiatowy. W szczególności powołana wyżej ustawa o ogólnym zarządzie kraju nie zawiera przepisów o sposobie obliczania terminów w postępowaniu sporno-administracyjnym, lecz w § 52 ust. 1 odsyła w tej kwestii do ustaw postępowania cywilnego. Wobec tego w województwach zachodnich aż do dnia wejścia w życie polskiego kodeksu postępowania cywilnego kwestię biegu terminów w postępowaniu sporno-administracyjnym należało oceniać według odnośnych przepisów niemieckich. Otóż niemiecka cywilna ordynacja procesowa w brzmieniu ustawy z 17 maja 1898 wyczerpujących przepisów w tym kierunku również nie zawierała, lecz postanawiała (§ 222), że co do obliczania terminów obowiązują przepisy ustawy cywilnej, ta ostatnia ustawa zaś (§§ 186—193), normując sprawę początku, biegu i upływu terminów, nie zawiera postanowienia, by nadanie pisma na pocztę w terminie miało być równoznaczne z jego zachowaniem.

W tym stanie rzeczy w czasie obowiązywania powyższych przepisów niemieckich miarodajna dla oceny kwestii dotrzymania terminu w postę-

powaniu sporno-administracyjnym była data rzeczywistego wpływu danego pisma do władzy, do której było ono skierowane, i w tym też kierunku szło orzecznictwo.

Powyższa sytuacja prawna uległa jednak zmianie z dniem wejścia w życie polskiego kodeksu postępowania cywilnego (poz. 934/32 Dz. Ust.), którego przepisy weszły w województwach zachodnich w miejsce niemieckiej cywilnej ordynacji procesowej. Kodeks powyższy bowiem zawiera w art. 181 § 4 postanowienie, że oddanie pisma w polskim urzędzie pocztowym jest równoznaczne z wniesieniem go do sądu. Wobec tego, ze względu na powołany wyżej przepis § 52 ust. 1 ustawy o ogólnym zarządzie kraju, zasada ta winna mieć obecnie zastosowanie również i w postępowaniu sporno-administracyjnym.

Kierując się powyższymi rozważaniami Trybunał zgodnie z uchwałą kolegium zwiększonego z 9 stycznia 1937 uchylił zaskarżoną rezolucję Wydziału Powiatowego w Kępnie z 15 kwietnia 1936, przekazując akta sprawy temuż Wydziałowi do dalszego postępowania w myśl § 86 ust. 2 w związku z § 95 ust. 1 ustawy o ogólnym zarządzie kraju.

1837.

POSTĘPOWANIE SPORNO-ADMINISTRACYJNE.

Przywrócenie terminu.

1. W sprawach sporno-administracyjnych z ustawy niem. o siedzibie uzasadniającej wsparcie, z 30 maja 1908 (Dz. Ust. Rz. str. 381) mają zastosowanie przepisy §§ 52 ust. 3 i § 112 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195), dotyczące przywrócenia do stanu pierwotnego. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

2. Pomyłka posłańca kancelarii adwokackiej, wskutek której pismo procesowe, oddane przez niego do niewłaściwej władzy, wpłynęło do władzy właściwej już po upływie prekluzyjnego terminu ustawowego, nie uzasadnia przywrócenia sprawy do pierwotnego stanu na zasadzie § 112 cyt. ustawy o ogólnym zarządzie kraju. (Teza).

Co do zasady prawnej pod 1. uchwała kolegium zwiększonego NTA z 17 listopada 1934 l. rej. 6833/34. — Uchwała NTA z 15 marca 1935 l. rej. 6833/34 w sprawie sporno-administracyjnej Miejscowego Związku wspierania ubogich w Toruniu, powoda, przeciw Miejscowemu Związkowi wspierania ubogich w Przysieku, pozwanemu, w przedmiocie zwrotu kosztów opieki społecznej.

Rezolucją z 2 lipca 1934 Przewodniczący Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Toruniu oddalił odwołanie pozwanego od wyroku powyższego Sądu z 22 maja 1934 bez uwzględnienia wniosku pozwanego o przywrócenie sprawy do pierwotnego stanu. W uzasadnieniu Przewodniczący Wojewódzkiego Sądu przyjął, że wobec doręczenia wyroku powyższego pozwanemu w dniu 12 czerwca 1934, odwołanie jego, które do Sądu tego wpłynęło dopiero w dniu 30 czerwca 1934, należało uznać za spóźnione wobec upływu z dniem 26 czerwca 1934 terminu, zakreślonego w § 46 ustawy o domicylu wsparcia z 30 maja 1908 (Dz. Ust. Rz. str. 381).

Wniosku pozwanego o przywrócenie czasokresu odwołania do pierwotnego stanu Przewodniczący Sądu nie uwzględnił dla braku podstawy prawnej, gdyż przepis § 112 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) nie ma zastosowania w postępowaniu w sprawach jak niniejsza, unormowanym ustawą z 30 maja 1908, która nie przewiduje przywrócenia odwołań do pierwotnego stanu (zob. wyrok NTA z 3 kwietnia 1924 l. rej. 193/24).

Na powyższą rezolucję pozwany wniósł zażalenie do NTA, który rozważył co następuje:

Opierając się na judykaturze pruskiego Wyższego Sądu Administracyjnego w Berlinie i niem. Urzędu Związkowego dla spraw swojszczyzny, NTA orzekł w powyżej cyt. wyroku z 3 kwietnia 1924, że w sprawach sporno-administracyjnych z ustawy niem. o siedzibie, uzasadniającej wsparcie, z 30 maja 1908 nie mają zastosowania przepisy §§ 52 i 112 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883, dotyczące przywrócenia do stanu pierwotnego. Takie stanowisko prawne było uzasadnione, o ile chodzi o przywrócenie terminów dla odwołań w sprawach, wynikających z ustawy z 1908 r., przed przejęciem przez Polskę obszarów obecnych województw poznańskiego i pomorskiego, względnie przed uregulowaniem właściwości sądownictwa administracyjnego w tej dziedzinie na mocy pełnomocnictw, udzielonych Ministrowi b. dzielnicy pruskiej (art. 6 lit. d ustawy z 1 sierpnia 1919 poz. 385 Dz. Pr.). Urząd Związkowy dla spraw swojszczyzny bowiem, jako instytucja Rzeszy niemieckiej, nie mógł stosować przepisów pruskiej ustawy z 1883 r., a pruski Sąd Administracyjny w Berlinie, nie będąc w tych sprawach instancją wyższą od orzeczeń wydziałów obwodowych, nie mógł również na zasadzie § 112 ustawy z 30 lipca 1883 rozstrzygać wniosków o restytucję w sprawach, o których mowa. Powyższy stan prawny zmienił się jednak, gdy na zasadzie rozporządzenia Ministra b. dzielnicy pruskiej z 1 lipca 1921 poz. 407 Dz. Ust. właściwość Urzędu Związkowego dla spraw swojszczyzny, określona w §§ 57 i 59 pruskiej ustawy wykonawczej do niem. ustawy związkowej o miej-

scu zamieszkania pod względem wsparcia z 8 marca 1871 (Zb. ust. pr. str. 130), przeszła dla ziem b. dzielnicy pruskiej na Sąd Apelacyjny (Senat Administracyjny) w Poznaniu, a następnie na zasadzie art. 35 ustawy o NTA z 3 sierpnia 1922 poz. 600 Dz. Ust. na NTA. Z tą chwilą bowiem kompetencje zarówno pruskiego Trybunału Administracyjnego, jak i niem. Urzędu Związkowego połączone zostały w jednej instytucji sądowej, a tryb postępowania w tych sprawach — wobec uchylenia wspomnianym rozporządzeniem Ministra b. dzielnicy pruskiej §§ 42—45 ustawy z 30 maja 1908 (Dz. Ust. Rz. str. 381) — reguluje już wyłącznie § 39 ust. 1 ustawy o właściwości władz z 1 sierpnia 1883 (Zb. ust. pr. str. 237) w związku z cytowanym wyżej przepisem ustawy o NTA, względnie obecnie z art. 113 ust. 2 prawa o NTA z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. Ponieważ przepis § 39 ustawy z 1883 r. głosi, że spory między Związkami ubogich z powodu wsparcia publicznego rozstrzyga się w postępowaniu sporno-administracyjnym, a więc na zasadzie odnośnych przepisów cytowanej już ustawy o ogólnym zarządzie kraju z r. 1883, należy przyjąć, że także przepisy §§ 52 i 112 tej ostatniej ustawy, dotyczące przywrócenia do stanu pierwotnego w postępowaniu sporno-administracyjnym, mają zastosowanie również wówczas, gdy chodzi o przywrócenie terminów, przewidzianych w § 46 i n. ustawy z 1908 r. dla odwołań od wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Poznaniu i Toruniu, a to tym pewniej, że rozróżnianie między ustawodawstwem Rzeszy niemieckiej a ustawodawstwem państwa pruskiego nie ma już dla kwestii właściwości sądów polskich praktycznego zastosowania.

Wychodząc z powyższych założeń, NTA odstąpił od poprzedniego swego stanowiska, zajętego w cyt. wyroku z r. 1924 i na zasadzie art. 10 p. 2 i 11 prawa z 27 października 1932 ustalił uchwałą kolegium zwiększonego z 17 listopada 1934 zasadę prawną, że w sprawach sporno-administracyjnych z ustawy niem. o siedzibie, uzasadniającej wsparcie, z 30 maja 1908 mają zastosowanie przepisy § 52 ust. 3 i § 112 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883, dotyczące przywrócenia sprawy do stanu pierwotnego.

Z tych powodów należało, wbrew stanowisku Przewodniczącego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, wniosek pozwanego o przywrócenie sprawy do pierwotnego stanu rozpatrzyć na zasadzie cyt. § 112 ustawy o ogólnym zarządzie kraju.

Pełnomocnik pozwanego wniosek powyższy uzasadniał okolicznością, że pismo odwoławcze z 23 czerwca 1934, wskutek niewytłumaczonego przeoczenia posłańca biurowego wspomnianego adwokata, oddane zostało zamiast w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Toruniu wraz z inną

korespondencją w Sądzie Okręgowym w Toruniu, gdzie zaopatrzono je pieczęcią wpływu z datą 25 czerwca 1934 i gdzie je pełnomocnik pozwanego przypadkowo zauważył w dniu 27 czerwca, a więc już po upływie ustawowego terminu dla wnoszenia odwołań. Okoliczność powyższą, popartą zaręczeniem w miejsce przysięgi posłańca biurowego co do omyłkowego złożenia w dniu 25 czerwca 1934 wspomnianego pisma w Sądzie Okręgowym, uważa pozwany za wystarczający powód do przywrócenia terminu, ponieważ wspomniany pełnomocnik uczynił ze swej strony wszystko, by odwołanie na czas wniesiono.

NTA nie podzielił tego zapatrywania. Według wielokrotnie cytowanego § 112 ustawy z r. 1883 przywrócenia do pierwotnego stanu może żądać ten, kto wskutek wydarzeń żywiołowych lub innych nie dających się usunąć wypadków nie mógł zachować jednego z terminów, przewidzianych w postępowaniu sporno-administracyjnym. Za tego rodzaju wydarzenie lub wypadek nie można uważać pomyłki, popełnionej przez stałego posłańca kancelarii adwokackiej przy doręczeniu odnośnej przesyłki, a to już choćby z tego powodu, że przy należytej uwadze posłańca, za którego czynności adwokat odpowiada, omyłka taka dałaby się uniknąć, względnie zauważyć przez kancelarię zawczasu, tj. jeszcze przed dniem 26 czerwca 1934, który był ostatnim dniem prekluzyjnego terminu dla zgłoszenia odwołania w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym.

Z tych powodów należało orzec, jak na wstępie [oddalić zażalenie pozwanego na rezolucję Przewodniczącego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Toruniu z 2 lipca 1934].

I. Ogólna instytucja przywrócenia do pierwotnego stanu (in integrum restitutio) przerodziła się z biegiem czasu w trzy odrębne środki restytucyjne. Odrębność ta tkwi w przyczynach i celach restytucji. I tak w dzisiejszym prawie rozróżniamy (zob. Gołąb, Wznowienie postępowania, 1929, str. 7):

1. Wniosek o przywrócenie do pierwotnego stanu. Przyczyna: omieszkanie (zaniedbanie) pewnej czynności. Cel: uchylenie skutków tego omieszkania.

2. Skargę nieważności. Przyczyna: określona nieważność postępowania. Cel: uchylenie rozstrzygnięcia jedynie z powodu tego „braku formalnego", tj. bez względu na okoliczność, czy i jaki niekorzystny wpływ wywarł on na rozstrzygnięcie.

3. Wznowienie postępowania. Przyczyna: hipotetyczna niesłuszność rozstrzygnięcia w następstwie faktów, na których oparto żądanie wznowienia, a które, jak np. czyn karygodny, świadczyć mają o tym, że rozstrzygnięcie nie odpowiada danej sytuacji. Cel: zmiana rozstrzygnięcia właśnie i tylko z przyczyny jego niesłuszności, gdy zawodzą inne środki prawne.

W niniejszym przypadku prawnym (teza 2) chodzi o pierwszy z tych środków. Przy dopuszczeniu go można stanąć albo na stanowisku przedmiotowym, przyjmując jako przyczyny restytucji: nie dającą się przewidzieć lub nieuchronną przeszkodę, wydarzenie żywiołowe, nieusuwalny wypadek itp. — albo na stanowisku podmiotowym, dopuszczając przywrócenie w razie braku winy po stronie żąda-

jącego restytucji. Pierwszy system jest łatwiejszy; ma on na celu usunięcie trudności związanych z dochodzeniem kwestii winy, a względnie jej braku.

Do przedmiotowych przyczyn restytucji zaliczyć można jedynie przypadki nieregularne, tj. nie powtarzające się często (Odpowiedź Min. Sprawiedl. do § 146 austr. proc. cyw.). Jeżeli strona mogła przewidzieć przeszkodę i jeszcze na czas prosić o przedłużenie lub odroczenie terminu (o ile oczywiście środki te są w danym postępowaniu dopuszczalne), a tego nie uczyniła, lub gdy właściwa władza wnioski te jako nieuzasadnione odrzuci — wówczas nie ma już należytej podstawy do restytucji bądź dlatego, że strona wykroczyła przeciwko zasadzie „dobrej wiary", bądź z tej przyczyny, że okoliczność, która nie wystarczyła do usprawiedliwienia wniosku o odroczenie lub przedłużenie terminu, nie będzie już z istoty rzeczy uznana za dostateczną przyczynę dalej idącego środka, jakim jest restytucja. (Mater. do austr. proc. cyw. ad § 146).

Podmiotowy punkt widzenia (brak winy) wydaje się słuszniejszy. Motywy do k. p. c. (Gołąb—Wusatowski ad art. 185 (190) k. p. c.) uznały za moment rozstrzygający, czy i w jakim stopniu strona domagająca się przywrócenia ponosi winę, a sankcje skutków omieszkania postanowiono jedynie w celu zapobieżenia spekulacji w procesie i zawinionemu przewlekaniu przez to postępowania. Strona, która wykaże (uprawdopodobni), że winy nie ponosi, ma prawo żądać, aby jej przywrócono niewinnie utraconą możność przedsięwzięcia prekludowanych czynności (Polska Procedura Cywilna I str. 158). Wszystkie inne kryteria dopuszczalności restytucji uznano tam za chwiejne i dlatego je pominięto.

II. Przy tym systemie powstaje jednak pytanie, które na pierwszy rzut oka wydaje się nieaktualne w systemie czysto przedmiotowym, przyjętym w § 112 ustawy z r. 1883, o którym mowa w orzeczeniu NTA. A mianowicie, czy zaniedbanie terminu z winy pełnomocnika strony ma być uważane za zawinione przez stronę samą? Pytanie to jest u nas sporne. Zaprzeczają je ci, którzy stoją na stanowisku (pro)adwokackim (Peiper, Komentarz do Kodeksu Postępowania Cywilnego I, 1934, str. 426; za nim Thon, Krytyka Kodeksu Postępowania Cywilnego I, 1936, str. 43 i n.). Natomiast ze stanowiska sędziowsko-administracyjnego, którego przedstawicielem jest A. Czerwiński (P. Proc. Cyw. 1934 str. 48 i n.) „wina pełnomocnika musi być zawsze poczytana za winę strony i stanowi przeszkodę do przywrócenia terminu". Co prawda, nie „zawsze", bo sam Czerwiński przyjmuje, że w razie oszukańczej zmowy pełnomocnika z przeciwnikiem strony wina pełnomocnika nie ma być poczytana za winę strony.

Tę samą zasadę wypowiedział SN w zdaniu, iż „czynności i zaniedbania pełnomocnika mają bezpośredni skutek wobec zastąpionej strony".

Jakież są argumenty pro i contra? Są one przytoczone w cyt. literaturze, a nadto i przede wszystkim w orzeczeniach SN z 11 czerwca 1935 C III 1146/34 (Zb. orz. SN Izby Cyw. 1936 nr 108) i z 30 stycznia 1936 C II 3056/34 (Zb. orz. jw. nr 355). Za przyjęciem winy strony w razie zawinienia pełnomocnika przemawiać ma art. 94 k. p. c., stanowiący znaną zasadę „reprezentacji", w myśl której skutki działania pełnomocnika trafiają stronę jako mocodawcę, a z działaniami na równi stoją zaniechania, „gdyż ustawa nie czyni między nimi różnicy". Na to odpowiadają przeciwnicy, że podciąganie zaniechań pod pojęcie czynności procesowych pachnie reminiscencją z prawa karnego i że nie ma przepisu, który by zrównywał czynności z zaniechaniami poza prawem karnym, a w szczególności w procesie cywilnym.

Lecz zapominają o tym, że „nie można... żadnej przytoczyć przyczyny, dlaczegoby pozytywne działania stron miały być inaczej oceniane jak ich zaniechania", i że

w ogólności nie ma restytucji z powodu złego zastępstwa (Pollak, System des österr. Zivilprozessrechtes, 1906, str. 160 i 359).

Nie ulega wątpliwości, że adwokat może się posługiwać siłą kancelaryjną w pracy „technicznej, nie wymagającej znajomości prawa“. Jeżeli w tym zakresie użyty pracownik biurowy popełni omyłkę lub w inny sposób naruszy swe obowiązki, narażając przez to stronę i adwokata na niemożność dopełnienia pewnej czynności prawnej, albo na zarzut zaniedbania terminu — wówczas trudno z góry i bez wyjątku przypisać adwokatowi winę we wszystkich przypadkach. Kwestia braku winy ogranicza się tu do dwóch rzeczy, a mianowicie do tego, czy adwokat nie dopuścił się niedbalstwa w wyborze swego pomocnika i czy przy zachowaniu „największej ostrożności nie mógł zapobiec“ zaniedbaniu np. przez odpowiednią kontrolę czynności swego pomocnika tych zwłaszcza, których niespełnienie lub nienależyte spełnienie pociąga za sobą ujemne skutki prawne ex lege, jak np. zaniedbanie terminu odwołania. Jeżeli chodzi o prawo procesowe, to m. zd. słuszna jest praktyka potępiająca w zasadzie stanowisko, iż wina zastępcy ustawowego strony lub jej pełnomocnika procesowego nie jest równoznaczna z winą strony samej. Przyjęcie tego stanowiska równałoby się niemal zapewnieniu braku sankcji prawnej wszelkim ich zaniedbaniom i pociągnęłoby za sobą konieczność dopuszczenia restytucji we wszystkich przypadkach, w których strona z powodu braku zdolności procesowej nie może działać sama, a zatem nie może też — przy takiej konstrukcji — ponosić odpowiedzialności za zaniedbanie czynności procesowych.

III. Wszystkie te tezy i spostrzeżenia odnoszą się do systemu podmiotowego i na pierwszy rzut oka wydaje się, że nie dotyczą one stanowiska przedmiotowego, gdzie decyduje nie istnienie lub brak winy, lecz zajście przeszkody podpadającej pod pojęcie: vis maior. Badanie tej kwestii doprowadza jednak do dwóch wyników. Najpierw, że i przeszkoda przedmiotowa może się zdarzyć (także lub tylko) w odniesieniu do osoby zastępcy strony, czy nim jest jej „przedstawiciel“ ustawowy, czy adwokat działający jako pełnomocnik. Następnie, jak widzimy z niniejszego orzeczenia NTA, i tu może być mowa o pomyłce — a więc o zawinieniu — posłańca, za którego czynności według motywów orzeczenia adwokat jest odpowiedzialny. Wątpliwości co do rozstrzygnięcia przypadku prawnego, objętego tym orzeczeniem, streszczają się więc — stosownie do powyższych wywodów — w tym, czy we wszystkich podobnych przypadkach można adwokatowi przypisać odpowiedzialność za jego pomocnika — i czy w szczególności niedbalstwo przy wyborze posłańca lub brak możliwej nad nim kontroli nie przyczynił się do zaniedbania terminu odwołania. Z tym zastrzeżeniem należy się zgodzić na wywód orzeczenia NTA, iż omyłkę posłańca trudno uważać za wydarzenie żywiołowe.

Stanisław Gołąb

1838.

POSTĘPOWANIE SPORNO-ADMINISTRACYJNE.

Koszty procesu[1]).

Z przepisu § 103 ustawy pruskiej o ogólnym zarządzie kraju z 30

[1]) Por. OPA 412/33, 1839/37.

lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195), postanawiającego, że stronie wygrywającej należy przyznać potrzebne wydatki gotówkowe, wynika jedynie, że sąd obowiązany jest do zbadania, czy policzone przez stronę wydatki są konieczne, nie zaś także, czy stawiennictwo strony na rozprawie ustnej, które spowodowało te wydatki lub niektóre z nich, było konieczne względnie potrzebne. (Teza).

Uchwała NTA z 8 maja 1935 l. rej. 6855/33 w sprawie sporno-administracyjnej Jana Drygalskiego przeciw Wójtowi w Skórczu w przedmiocie zwrotu kosztów procesowych.

Wyrokiem z 29 marca 1933 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Toruniu, po przeprowadzonej w tym dniu rozprawie w obecności zastępców obu stron, zmienił rezolucję Wydziału Powiatowego w Starogardzie z 28 grudnia 1932 i uchylił zaskarżone zarządzenie pozwanego Wójtostwa, którym powoda wydalono z gminy Skórcz.

W dniu 17 maja 1933 wniósł powód o nałożenie na pozwanego kosztów i wydatków gotówkowych strony powodowej w łącznej kwocie 92 zł 70 gr.

Uchwałą z 23 maja 1933 Wojewódzki Sąd Administracyjny odmówił przyznania powodowi powyższych kosztów procesowych z tym uzasadnieniem, że według § 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) stronie spór wygrywającej zwrócić musi strona przeciwna wydatki gotówkowe, nie przekraczające należności adwokata, zamieszkałego w siedzibie sądu, o ile sąd uzna te wydatki za konieczne, a w danej sprawie Sąd uznał, że obecność powoda na rozprawie nie była konieczna, co wyraźnie zaznaczono w wezwaniu na tę rozprawę.

Zażalenie powoda na powyższą uchwałę Przewodniczący Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego rezolucją z 11 sierpnia 1933 oddalił jako spóźnione, ponieważ uchwała ta doręczona została powodowi 11 czerwca 1933, zażalenie zaś wpłynęło do Sądu w dniu 26 czerwca 1933, a więc już po upływie 14-dniowego terminu, który upłynął z dniem 25 czerwca.

Przeciw tej rezolucji wniósł powód nowe zażalenie do NTA.

Zażalenie to należało uwzględnić i rezolucję powyższą uchylić, ponieważ w r. 1933 dzień 25 czerwca przypadał na niedzielę, a według postanowień art. 181 § 3 k. p. c. (poz. 934/32 Dz. Ust.), które to postanowienia mają zastosowanie i w niniejszej sprawie sporno-administracyjnej, a to na zasadzie § 52 cyt. ustawy o ogólnym zarządzie kraju, koniec terminu, który miał upłynąć w niedzielę, przypada na następny dzień powszedni.

Rozpatrując przeto jako wniesione w terminie zażalenie powoda na uchwałę z 23 maja 1933, NTA nie podzielił wyrażonego w niej zapatrywania prawnego.

§ 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju postanawia m. i., że na stronę przegrywającą spór należy nałożyć oprócz kosztów i wydatków gotówkowych postępowania, także potrzebne wydatki gotówkowe strony wygrywającej, oraz że ta ostatnia strona nie może za osobiste stawiennictwo na rozprawie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym i przed NTA żądać więcej niż to, co by wyniosły ustawowe należności zastępującego ją adwokata, chyba że osobiste stawiennictwo zarządzone zostało przez sąd (§ 68 ust. 2).

Otóż już z tego ostatniego zdania wynika, że strona, która stawiła się osobiście do rozprawy z własnej woli, bez nakazu sądu, może w razie wygrania sporu żądać od strony przegrywającej zwrotu gotówkowych wydatków za stawienie się na rozprawie w rozmiarach powyższym przepisem ograniczonych, tj. nie więcej, niżby wyniosły koszty adwokata zastępującego stronę. Zwrot tych kosztów należy się więc stronie wygrywającej także wówczas, gdy obecność jej na rozprawie ustnej nie była według zapatrywania sądu konieczna i gdy to zaznaczono w wezwaniu zgodnie z § 68 ust. 1 ustawy. Wynika to zresztą też pośrednio z § 71 ust. 1 tej ustawy, który głosi, że na ustnej rozprawie należy wysłuchać strony lub ich upełnomocnionych zastępców.

Z przepisu więc § 103, że stronie wygrywającej należy przyznać potrzebne wydatki gotówkowe, wynika jedynie, że sąd obowiązany jest do zbadania, czy policzone przez stronę wydatki są konieczne, nie zaś także, czy stawiennictwo strony na rozprawie ustnej, które spowodowało te wydatki lub niektóre z nich, było konieczne względnie potrzebne.

Z tych powodów należało uchwałę Sądu a quo z 23 maja 1933 uchylić i przekazać sprawę temu Sądowi do ponownego rozpatrzenia wniosku powoda z 17 maja 1933 co do wysokości likwidowanych przez niego kosztów procesowych.

1839.

POSTĘPOWANIE SPORNO-ADMINISTRACYJNE.

Koszty procesu: Stawka za osobiste stawiennictwo strony na rozprawie.

Ustawowa maksymalna stawka za osobiste stawiennictwo strony na rozprawie w postępowaniu sporno-administracyjnym (§ 103 ustawy pruskiej z 30 lipca 1883 Zb. ust. pr. str. 195) wynosi w analogicznym zastosowaniu § 13 p. a) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 1 kwietnia

1933 poz. 201 Dz. Ust. 50% zasadniczej stawki z § 11 tego rozporządzenia. (Teza).

Uchwała NTA z 23 października 1936 l. rej. 5718/34 w sprawach sporno-administracyjnych Henryka Serwy przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Ostrzechowie w przedmiocie wymiaru opłat za zużycie dróg powiatowych w latach 1929 i 1930.

Uchwałą z 23 maja 1934 L. dz. II 525/31 S. A. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu ustalił na podstawie § 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) oraz §§ 11 i 15 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 1 kwietnia 1933 w sprawie wynagrodzenia adwokatów za wykonywanie czynności zawodowych (poz. 201 Dz. Ust.) wydatki procesowe, które pozwany winien zwrócić powodowi, obliczając je od wartości sporu w wysokości 4.247 zł na 460 zł 80 gr, a mianowicie:

w pierwszej instancji	288 zł
w drugiej instancji (60%)	172,80 zł
razem	460 zł 80 gr.

Na tę uchwałę wniósł pozwany zażalenie do NTA, który rozważył co następuje:

Pozwany zarzuca, że Sąd w uchwale powyższej nie podał, jakie wydatki gotówkowe powoda uznał za konieczne, w myśl bowiem § 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju strona przegrywająca winna zwrócić stronie wygrywającej tylko konieczne wydatki gotówkowe oraz należności adwokata za udział w rozprawie, wobec czego takie wyszczególnienie koniecznych wydatków jest obowiązkiem Sądu.

Zarzut ten nie jest trafny, gdyż z treści uchwały i powołanych w niej przepisów prawnych wynika dostatecznie jasno, że Sąd a quo nie policzył w ogóle żadnych wydatków gotówkowych, lecz tylko koszty adwokata, które obliczył w stosunku do wartości przedmiotu sporu zgodnie z powołanymi w tej uchwale przepisami rozporządzenia z 1 kwietnia 1933.

Nietrafny jest też dalszy zarzut, że skoro w spornej sprawie adwokat w ogóle żadnych czynności nie wykonywał, nie należy się zwrot wynagrodzenia adwokackiego. Według bowiem § 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju strona nie może za osobiste stawiennictwo na ustnej rozprawie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym i przed NTA żądać więcej, niżby wynosiły ustawowe należności zastępującego ją adwokata. Ponieważ więc powód występował na ustnych rozprawach w obu instancjach osobiście, słusznie należało maksymalną należność, jaka mu się od

powoda za stawiennictwo należy, obliczyć według norm, przewidzianych za zastępstwo na tych rozprawach przez adwokata.

Natomiast trafny jest zarzut zażalenia, że Sąd a quo niewłaściwie zastosował stawki z §§ 1 i 15 cyt. rozporządzenia z r. 1933.

Według bowiem cytowanego wyżej ustępu § 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju za osobiste stawiennictwo strony na rozprawie mogą być policzone nie pełne koszty, należące się ustawowo adwokatowi za prowadzenie sprawy, lecz tylko ustawowa należność za zastępstwo na rozprawie. Tymczasem zasadnicze wynagrodzenie adwokata, określone w stosunku do wartości przedmiotu sporu w § 11 rozporządzenia z r. 1933, obejmuje, jak to wyjaśnia § 12 tego rozporządzenia, wynagrodzenie za ogół czynności, związanych z prowadzeniem sprawy w pierwszej instancji, jako to: opracowanie i wnoszenie pism procesowych, udzielanie informacji, przeglądanie akt, ogół korespondencji i konferencji, obrona na rozprawie aż do wydania orzeczenia, kończącego tę instancję.

Gdy więc Wojewódzki Sąd Administracyjny przyznał powodowi za osobiste stawiennictwo w I instancji pełne wynagrodzenie adwokackie z § 11 rozporządzenia z r. 1933, a za takież stawiennictwo w II instancji według § 15 — 60% tego wynagrodzenia, to takie obliczenie kosztów za osobiste stawiennictwo strony nie jest zgodne z powołanym § 103 ustawy o ogólnym zarządzie kraju, wobec czego należało na zasadzie § 6 wyżej cytowanego rozporządzenia należytość tę odpowiednio obniżyć.

Wprawdzie rozporządzenie z r. 1933 nie wskazuje wyraźnie, jaka część wynagrodzenia zasadniczego z § 11 należy się za same tylko stawiennictwo na rozprawie ustnej, pośrednio jednak wynika to z § 13 p. a) tego rozporządzenia. Skoro bowiem według tego przepisu należy się adwokatowi połowa zasadniczego wynagrodzenia za prowadzenie sprawy w danej instancji, m. i. jeżeli sprawa zakończyła się wyrokiem zaocznym, to można z tego wnioskować, że za samą obronę strony na rozprawie należy się również połowa tego wynagrodzenia.

Kierując się tymi zasadami NTA zmienił zaczepioną uchwałę o tyle, że koszty postępowania, jakie pozwany winien zwrócić powodowi jako stronie wygrywającej, ustalił na połowę kosztów, jakie by wynosiło zasadnicze wynagrodzenie adwokata w obu instancjach, tj. na 230 zł 40 gr.

1840.

SPRAWY BUDOWLANE.

Koszty urządzenia ulic[1]): Przełożenie kosztów pierwszego urządzenia ulicy na właścicieli przyległych działek.

Przełożenie kosztów budowy ulic na podstawie art. 174 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. w brzmieniu, które obowiązywało przed wejściem w życie noweli z 14 lipca 1936 poz. 405 Dz. Ust., mogło nastąpić wyłącznie przy pierwszym urządzeniu ulicy, tzn. tylko wówczas, gdy gmina zakładała nową ulicę, dotychczas nie istniejącą, bądź też podejmowała urządzenie ulicy wprawdzie już istniejącej, lecz pozbawionej urządzenia w znaczeniu ulicy miejskiej.

Wyrok NTA z 3 listopada 1936 l. rej. 4949/34 w sprawie Janiny Malickiej i masy spadkowej po śp. Franciszku Ksawerym Fierichu przeciw Wojewodzie krakowskiemu w przedmiocie obowiązku ponoszenia części kosztów wyasfaltowania ulicy.

...NTA pozostał przy wypowiedzianych już w tym względzie w wyroku z 5 maja 1933 l. rej. 4727/30[2]) zasadach....

Motywy wyroku powyższego, jako też i wyroków poprzednich w sprawach przekładania kosztów urządzania ulic straciły na aktualności wobec autentycznej interpretacji, za jaką można uważać postanowienia ustępów 4 i 6, którymi m. i. art. 174 prawa budowlanego został uzupełniony z wejściem w życie noweli z 14 lipca 1936 poz. 405 Dz. Ust.

W szczególności ust. 4 wyraźnie stwierdza, że pierwszym urządzeniem ulicy lub placu w rozumieniu art. 174 jest zaopatrzenie ich w jezdnię i chodniki o trwałej lub utrwalonej nawierzchni, odpowiadającej wymaganiom art. 172, i w urządzenia wodociągowe i kanalizacyjne oraz w urządzenia oświetleniowe, lub w niektóre z tych urządzeń, gdy ulica lub plac wszystkich wymienionych urządzeń jeszcze nie posiada. Ust. 6 zaś głosi, że koszty urządzenia ulicy lub placu mogą być przekładane jednorazowo po zaopatrzeniu ich we wszystkie urządzenia lub też stopniowo, w miarę zaopatrywania ulicy lub placu w poszczególne z tych urządzeń.

Z powyższego wynika, że mogą być przełożone na właścicieli przyległych działek koszty urządzenia ulic i placów komunikacyjnych nie tylko wtedy, gdy gmina zakłada nową ulicę lub plac, albo podejmuje urządzenie ulicy wprawdzie istniejącej, lecz pozbawionej urządzenia w znaczeniu ulicy miejskiej, lecz i we wszystkich tych wypadkach, gdy zaopatruje już istniejącą ulicę bądź plac w brakujące urządzenia lub nawierzchnię, odpowiadającą wymaganiom art. 172 prawa budowlanego, o ile istniejąca nawierzchnia nie odpowiada wymaganiom tego artykułu.

Gustaw Szymkiewicz

---

[1]) Por. OPA 1194/35 (przepisy statutu gminnego jako przepisy miejscowe), 1252/35 (żądanie zwrotu ściągniętych kosztów), 1841/37.

[2]) OPA 415/33.

1841.

SPRAWY BUDOWLANE.

Koszty urządzenia ulic[1]): Przełożenie kosztów pierwszego urządzenia ulicy na właścicieli przyległych działek — właściwość władz.

Instancją odwoławczą od skierowanych do właścicieli działek nakazów władz gminnych uiszczenia na podstawie art. 174 prawa budowlanego zwrotu kosztów pierwszego urządzenia ulic jest wymieniona w ust. 2 wspomnianego przepisu państwowa władza nadzorcza. (Teza).

Wyrok NTA z 19 lutego 1937 l. rej. 2573/35 w sprawie Antoniny Stępczyńskiej i innych spadkobierców śp. Konstantego Kampioniego przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Lubomlu w przedmiocie kosztów urządzenia chodnika.

Zarząd Miejski m. Lubomla, powołując się na zatwierdzone przez Wydział Powiatowy w Lubomlu uchwały Rady Miejskiej tegoż miasta z 30 maja i 6 czerwca 1930 oraz na art. 174 prawa budowlanego z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. i na art. 45 dekretu z 4 lutego 1919 o tymczasowej ordynacji powiatowej dla obszarów Polski b. zaboru rosyjskiego poz. 141 Dz. Pr., wezwał 15 listopada 1934 spadkobierców Konstantego Kampioniego do zwrotu faktycznych kosztów pierwszego ułożenia chodników betonowych na odcinku ul. Piłsudskiego, do którego przylega nieruchomość wezwanych.

Odwołania spadkobierców Kampioniego od powyższego wezwania Wydział Powiatowy w Lubomlu decyzją z 25 stycznia 1935 nie uwzględnił, pouczając przy tym odwoławców, że decyzja ta jest ostateczna w toku instancji administracyjnych.

Na tę decyzję Antonina Stępczyńska i pięciu innych spadkobierców Kampioniego wnieśli skargę.

Wobec nasuwających się wątpliwości co do kompetencji władzy pozwanej do orzekania w danym przedmiocie, NTA poddał swej ocenie wzmiankowaną kwestię przed przystąpieniem do rozpoznania zarzutów skargi, po czym w tym względzie rozważył co następuje:

Prawo budowlane nie zawiera wyraźnego postanowienia, zawierającego oznaczenie władzy odwoławczej od zarządzeń władz gminnych czy miejskich w przedmiocie zwrotu kosztów pierwszego urządzenia ulic, przepisy bowiem objęte art. 394—398 tego prawa nie dotyczą orzecznictwa

---

[1]) Por. OPA 1840/37.

we wzmiankowanym przedmiocie. Wobec tego kwestia, która władza powołana jest do rozstrzygnięcia odnośnych odwołań, rozpatrzona być winna na tle postanowień objętych art. 174 prawa budowlanego i opartego na tych postanowieniach specjalnego trybu postępowania.

Według brzmienia przepisu, objętego ust. 2 wymienionego ostatnio artykułu, uchwała rady gminnej względnie miejskiej, postanawiająca przełożenie kosztów pierwszego urządzenia ulicy na właścicieli przyległych działek, wymaga zatwierdzenia ze strony państwowej władzy nadzorczej.

Zgodnie z wielokrotnie już wypowiedzianą w judykaturze Trybunału zasadą uznać należy, że decyzja państwowej władzy nadzorczej, zatwierdzająca wzmiankowaną uchwałę, nie mieści w sobie indywidualnych obciążeń interesowanych właścicieli działek, zawiera w sobie bowiem tylko wobec gminy uznanie dopuszczalności projektowanego przełożenia kosztów, nie rozstrzyga natomiast kwestii, jakie osoby oraz w jakiej wysokości mają być odnośnym obowiązkiem obciążone. Decyzje w tym ostatnim kierunku zawierają dopiero skierowane do wchodzących w rachubę osób zarządzenia władz gminnych, mieszczące w sobie, z powołaniem się na postanowienie państwowej władzy nadzorczej, nałożenie na dane osoby obowiązku zwrotu przypadającej na nie części wspomnianych kosztów oraz określenie odpowiadających obowiązkowi temu kwot pieniężnych.

Skoro interesowani właściciele działek nie mają legitymacji do kwestionowania w drodze środków prawnych decyzji państwowych władz nadzorczych, zatwierdzających odnośne uchwały rad gminnych względnie miejskich, a równocześnie skoro wspomniane decyzje nie są pozostawione swobodnemu uznaniu władzy, lecz są uzależnione od istnienia warunków, przewidzianych w art. 174 prawa budowlanego, przyjąć wypada, że osoby obciążone obowiązkiem, o którym mowa, podnosić mogą w odwołaniach od skierowanych do nich zarządzeń władz miejskich zarzuty nie tylko co do wysokości żądanych od nich kwot, lecz także co do zasady nałożonego na nich obowiązku, a więc kwestionować mogą istnienie w ogóle przewidzianych w art. 174 prawa budowlanego warunków przełożenia kosztów.

W tym stanie rzeczy rozpatrywanie odwołania osoby, obciążonej będącym w mowie obowiązkiem, łączyć się może z ponowną oceną kwestii, które już były przedmiotem decyzji zatwierdzającej uchwałę rady gminnej czy miejskiej. Moment ten decyduje o właściwości władzy odwoławczej w danym postępowaniu, władzą tą bowiem może być tylko państwowa władza nadzorcza, powołana do zatwierdzenia stosownej uchwały, tylko bowiem te władze mogłyby w uwzględnieniu odwołania zmienić swą decyzję, zatwierdzającą uchwałę rady gminnej.

W konkluzji powyższego władza pozwana, jako władza nadzorcza samorządowa w stosunku do gminy miasta Lubomla, nie była kompetentna

do rozstrzygania odwołania skarżących, skierowanego przeciw nałożeniu na nich przez Zarząd miejski zwrotu kosztów pierwszego ułożenia chodników. Należało zatem uznać, że pozwana władza wdając się w orzekanie w sprawie, wychodzącej poza zakres jej kompetencji, do przestrzegania której jest według art. 2 prawa o post. admin. z urzędu obowiązana, naruszyła formy postępowania administracyjnego. Wadliwość ta, jako uniemożliwiająca rozpoznanie zarzutów skargi, połączona jest ze szkodą skarżących, skutkuje zatem po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylenie zaskarżonego orzeczenia.

1842.

WOLNE ZAWODY.

Biura pisania podań[1]): Sporządzanie aktów przyrzeczenia sprzedaży nieruchomości.

Akty przyrzeczenia sprzedaży nieruchomości nie mogą być sporządzane w biurach pisania podań.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 2 czerwca 1936 2 K. 408/36.

Kasacja oskarżonego zarzuca mylną wykładnię art. 4 i 6 ustawy z 28 marca 1933 o biurach podań przez skazanie go za dokonywanie czynności nieprzewidzianych w tej ustawie, mimo że z treści powołanych przepisów, traktujących o uprawnieniach biura podań, wcale nie wynika, że biura te nie mają prawa sporządzać prywatnych pism, do których należy zaliczyć również akty przyrzeczenia sprzedaży, stanowiące tylko projekt mającej być dokonaną sprzedaży nieruchomości. W związku z tym niesłuszne jest również stanowisko Sądu, że napisanie umowy przyrzeczenia sprzedaży wymaga porady prawnej.

Według ustaleń sądu odwoławczego, opartych na zeznaniach szeregu świadków, oskarżony na prośbę stron sporządzał umowy, będąc ich twórcą, na co wskazują fakty, że do umów zostały wciągnięte okoliczności, bądź zupełnie dla zawierających umowę niezrozumiałe, lub o których nie było nawet mowy przy omawianiu przez strony warunków sporządzenia aktu. W związku z tym, zastanawiając się nad kwestią, czy właściciele

---

[1]) Por. OPA 1374/36 (organizacja pomocy prawnej przez zrzeszenia); 1312/35, 1499/36 i 1590/36 (zawodowość działania).

biur podań mogą na mocy przysługujących im uprawnień, wypływających z treści ustawy z 28 marca 1933, sporządzać umowy, sąd odwoławczy doszedł do przekonania, że takich uprawnień powołana ustawa im nie nadaje, zasadnie wychodząc z założenia, że przepisy §§ 1, 2 i 3 art. 4 ustawy z 28 marca 1333, uprawniając biura podań jedynie do pisania podań i próśb, wyraźnie wymieniają, jakim warunkom podania te mają odpowiadać oraz do jakich władz i urzędów mogą być wystosowane, zaś art. 6 tejże ustawy stanowczo ogranicza zakres działania tych biur, zakazując wszelkich zastępstw i udzielania porad prawnych, z wyjątkiem wypadków, gdy należy wyprowadzić klienta z błędu co do skuteczności podania lub co do właściwości władzy, do której ma skierować podanie. Zatem wywody kasacji, że do kategorii podań, wymienionych w ustawie z 28 marca 1933, należą również akty przyrzeczenia sprzedaży nieruchomości, nie znajdują żadnego uzasadnienia w przepisach pow. ustawy, zwłaszcza, że kasacja przyznaje, iż te akty z natury rzeczy nie pozbawione są pewnych skutków prawnych, utrzymując zaś, że umowa przyrzeczenia sprzedaży jest tylko „ujęciem w pisemnej formie interesu handlowego" i jest zależna od woli stron projektujących umowę, kasacja tym samym stwierdza, że sporządzenie nawet projektu takiej umowy jest ujęciem udzielonej porady prawnej w formę pisemną.

Z przytoczonych zasad kasacja, jako niezasadna, ulega oddaleniu.

1843.

WOLNE ZAWODY.

Mierniczowie przysięgli: Samodzielna praca w miernictwie jako warunek zwolnienia od egzaminu.

Sporadyczne wykonywanie poszczególnych prac mierniczych w czasie służby państwowej nie odpowiada pojęciu samodzielnej pracy w miernictwie w rozumieniu art. 6 p. b) ustawy z 15 lipca 1925 o mierniczych przysięgłych poz. 454/28 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 25 października 1934 l. rej. 8682/32 w sprawie Henryka Lacka w Dębicy przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie nadania uprawnienia mierniczego przysięgłego.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.158

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—
kwartalnie . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92